

**Alexsander Roberto Alves Valadão**

## **O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de doutor. Curso de Pós-graduação em Direito. Setor de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Paraná. Orientador professor doutor José Roberto Vieira.

**CURITIBA**

**2008**

**Alexsander Roberto Alves Valadão**

**O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

Tese aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de doutor no Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão formada pelos professores:

---

Prof. Dr. José Roberto Vieira (UFPR - orientador)

---

Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera (USP)

---

Prof. Dr. Fernando Aurélio Zilveti (FGV/SP)

---

Prof. Dr. Luiz Edson Fachin (UFPR)

---

Prof. Dr. Betina Treiger Gruppenmacher (UFPR)

Curitiba, 4 de dezembro de 2008.

***“Em uma República bem organizada, todo cidadão tem alguma propriedade, a esmola não abate a coragem; a aristocracia disfarçada de caridade pública não comanda a servidão, a palavra mendigo é ignorada, e apenas a República pode executar a grande lei da benemerência universal, por meio de regulamentos sábios e de uma economia inteligente. Sim, falo aqui de seus direitos porque, numa democracia que se organiza, tudo deve atender a elevar cada cidadão acima das primeiras necessidades, pelo trabalho, se for sadio; pela educação, se for criança; e pelo auxílio, se for inválido ou idoso.”*** (Relatório Barrère, França, 11 de maio de 1794)

***Del ordenamiento jurídico querido por Dios deriva el inalienable derecho de hombre a la seguridad jurídica y, con ello, a una esfera concreta de derecho, protegida contra todo ataque arbitrário.”*** (Radiomensagem de Natal de 1942 de Pio XII e Carta Encíclica “*Pacem in Terris*”, ponto 24, enviada por João XXIII na cidade de Roma em 11 de abril de 1963)

***“O poder de tributar envolve também o poder de destruir”***  
(John Marshall, Suprema Corte americana, 1819, *McCulloch v. Maryland*)

***“Era, em suma, necessário aprender de novo a viver e escrever; errar de uma nova maneira.”*** (Ferreira Gullar, *Uma Luz no Chão*)

*Para meu filho Pedro, luz dos meus olhos, e para o pequeno Lucas, que embora pequenino já enche de alegria nossas vidas com seu sorriso. Para Dani, é claro.*

## ***AGRADECIMENTOS***

- Para Deus, origem, medida e fundamento de tudo, que nos permite ter saúde para poder usufruir da maravilhosa experiência da vida.
- Aos meus pais, Mauro e Ramona, por terem me dado, com sacrifício, a oportunidade do mundo universitário, transformador de mentes e de corações pelo conhecimento.
- Aos meus avós, Catalino, Euclides (*in memoriam*), Carmem (*in memoriam*) e, especialmente, à vó Catharina, pelas suas orações por todos nós.
- A toda minha família, suporte de tudo e sem a qual viver seria apenas existir.
- Ao eterno mestre e amigo José Roberto Vieira, o jurista que sabe saber, que com sua humildade e rigor científico me faz não ter dúvidas sobre o modelo de jurista que se deve ser.
- Para Sayla El-Kouba, pelo seu suporte indispensável, meu especial agradecimento.
- Para Pedro, Lucas e Dani, amores da minha vida.

### **Lista de abreviaturas**

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental  
AgRg – Agravo Regimental  
BVerfG – Bundesverfassungsgericht  
BVerfGE – Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts  
CC – Código Civil de 2002  
CE – Constituição espanhola  
CEE – Comunidade Económica Européia  
CF – Constituição Federal  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária  
coord. – coordenador  
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de Portugal  
CPC – Código de Processo Civil  
CRP – Constituição da República de Portugal  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTN – Código Tributário Nacional  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
d.C – depois de Cristo  
DF – Distrito Federal  
DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócioeconômicos  
DJ – Diário de Justiça  
EC – Emenda Constitucional  
EPP – Empresa de Pequeno Porte  
G.G. – Grundgesetz (Lei Fundamental Alemã)  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário  
ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços  
IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial (Instituto Geraldo Ataliba)  
IE – Imposto sobre Exportações  
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas  
II – Imposto sobre Importações  
IN – Instrução Normativa  
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas  
IPI – Imposto sobre operações com Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IR – Imposto sobre a Renda  
IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física  
IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica  
ISS – Imposto sobre Serviços  
ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IPEA - Instituto de Pesquisas Econômicas Avançadas  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas de Portugal  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares de Portugal  
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis  
ITCMD – Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* e doação  
ITR – Imposto sobre a propriedade Territorial Rural  
IVA – Imposto sobre o Valor Agregado  
LC – Lei Complementar  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LGT – Lei Geral Tributária da Espanha  
LIRPF – Lei do Imposto de Renda da Pessoa Física da Espanha  
ME - Microempresa  
MEC – Ministério da Educação e Cultura  
Min. – Ministro  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
OMS – Organização mundial de saúde  
ONU – Organização das Nações Unidas  
org. – organizador  
PEC – Proposta de Emenda Constitucional  
PIB – Produto Interno Bruto  
PIS – Programa de Integração Social  
RE – Recurso Extraordinário  
RIR – Regulamento do Imposto de Renda  
STF – Supremo Tribunal Federal  
SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil  
TRF – Tribunal Regional Federal  
U.N. – United Nations  
UNESCO – Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura  
*v.g. – verba gratia*

## RESUMO

O presente trabalho pretende contribuir para a construção de uma *teoria sobre o mínimo existencial* no Brasil, mediante seu estudo aprofundado, investigando seus fundamentos, limites e possibilidades - objetivo imediato -, uma vez que se trata de categoria jurídica pouco estudada no direito brasileiro, de modo que, com seu aprofundamento, possamos contribuir tanto com a difusão do seu estudo como com a sua aplicação, já que acreditamos que o agir prático é decorrência freqüente do conhecimento - objetivo mediato. Pretende-se, após lançar as bases da *teoria do mínimo existencial*, relacioná-la com as espécies tributárias no Brasil, sempre sob as luzes da Constituição em vigor e tendo em vista as características específicas observadas em cada exação. A tese devolve-se, de início, com o que pretende ser uma *teoria sobre o mínimo existencial*, seguindo a ela os estudos sobre as espécies tributárias e sua classificação, para, então, no capítulo final, relacioná-las com o mínimo indispensável, tomando como pressuposto a clássica separação entre espécies vinculadas e não-vinculadas e a teoria tripartida. Com efeito, a aplicação do mínimo vital dá-se de modo diverso em cada exação, considerando as suas peculiaridades intrínsecas, já que também é relacionado com o princípio da capacidade contributiva que, por seu turno, também se aplica a todas elas, amoldando-se às suas características especiais. No exercício desse mister, procurou-se examinar parâmetros oferecidos pelo legislador constitucional de 1988, para vincular à aplicação do mínimo material no direito nacional. A síntese conclusiva aponta no sentido de admitir a aplicação do mínimo existencial tanto às taxas, quanto às contribuições de melhoria e aos impostos, eis que todas as espécies tributárias são conformadas e contidas pelo princípio da capacidade contributiva. No que concerne aos tributos vinculados, a observância desse princípio dá-se pela sua conjugação com o princípio da retributividade, no seu limite superior; ao passo que, no limite inferior, todos são igualmente conformados pelo mínimo existencial, que se caracteriza pela inexistência de aptidão para contribuir por parte de quem se encontre nessa condição. Quanto aos tributos não vinculados, os impostos, são os mais vocacionados para implementar a proteção vital, porque tradicionalmente fundados na capacidade contributiva plena, mormente porque essa proteção se revela exatamente onde falta capacidade contributiva, daí a ligação visceral entre capacidade contributiva, mínimo existencial e espécies tributárias. Por fim, na implementação desse mister de imbricar mínimo vital e espécies tributárias, procura-se, no texto constitucional, parâmetros oferecidos pelo legislador para balizar a proteção mínima, sempre no admirável desiderato de dar máxima efetividade e força normativa aos valores plasmados na Constituição em vigor, sobretudo os que de algum modo são voltados para satisfazer as necessidades mínimas e oferecer dignidade às pessoas.

**Palavras-chave:** mínimo existencial, capacidade contributiva, espécies tributárias.



## ABSTRACT

The purpose of this work is to make a contribution to the development of a theory on the existential minimum in Brazil, researching its foundations, limits and possibilities - immediate objective. There has been relatively little study on the minimum existencial in Brazil, so the furthering of the reaserch about this law concept will help to foster both its awareness and implementation, since the pratical implementation is frequently a result of knowledge - mediate objective. After establishing the basis of the existential minimum theory, it will be related to the tax species in Brazil, always in light of the Constitution in force and considering the specific characteristics observed in each levy. Along with the discussion on the existential minimum, this thesis will examine the tax species and their classification and, in the final chapter, relate them to the bare minimum, taking as a pressuposition the classic separation between adherent and nonadherent tax and the tripartite theory. As a matter of fact, the application of the essential minimum is different in each tax figure, taking into account its intrinsical peculiarities, since it is also related to the principle of contributive capacity which, by the same token, also applies to each one of them, adhering to their distinguishing traits. During this process, the parameters adopted by the constitutional legislator of 1988 to estabilish a connection between the applicability of the existential minimum and the national law were examined. The conclusive synthesis points towards the existential minimum application to taxes, and special assesement contributions, considering that all tax categories are contained within the principle of the contributive capacity. With regard to adherent taxes, the compliance with this principle is achieved by its association with the principle of retributividade in its upper limit, whereas in its lower limit all equally conform to the existential minimum, which characterizes itself by the inexistence of capacity to contribute by those who found themselves in this condition. As for nonadherent taxes, such as personal income taxes, those are the most oriented towards the implementation of this vital protection, since they are traditionally based on the contributive capacity, inasmuch as this protection reveals itself exactly where the contributive capacity is lacking, thus the close link between contributive capacity, existencial minimum and tax categories. Finally, in an effort to interweave the vital minimum with tax figures, the Work focuses on parameters given by the legislator in the contitutional text to define the minimum protection, always with an aim to confer the highest effectivity and normative strength to the values enshrined in the Constitution in force, specially those which were conceived to fullfill the bare necessities and offer dignity to the people.

**Key words: existential minimum, contributive capacity and tax species.**

## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
 <b>CAPÍTULO 1 – ESTUDO DO MÍNIMO EXISTENCIAL</b>	
1.1. NOTÍCIAS HISTÓRICAS DA PROTEÇÃO EXISTENCIAL.....	16
1.2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO NATURAL E DIREITO POSITIVO.....	21
1.3. MÍNIMO EXISTENCIAL E EFETIVIDADE CONSTITUCIONAL.....	26
1.4. A PROTEÇÃO VITAL COMO CONCEITO LÓGICO-JURÍDICO QUE TRANSCENDE AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	29
1.5. IMPOSIÇÃO DE PROTEÇÃO EXISTENCIAL COMO COROLÁRIO DA INEXISTÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR O MÍNIMO MATERIAL.....	38
1.6. CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DISTINÇÃO INSTRUMENTAL PARA A IDENTIFICAÇÃO DO MÍNIMO INDISPENSÁVEL.....	47
1.7. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E A INCOERÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DO MÍNIMO VITAL.....	51
1.8. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E SUA APLICAÇÃO ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	56
1.9. APLICAÇÃO INAFASTÁVEL DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA IMPLICAÇÃO DIRETA NA PROTEÇÃO EXISTENCIAL.....	64
1.10. IDENTIFICAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	73
1.10.1. Considerações prévias.....	73
1.10.2. Elementos identificadores do mínimo existencial: natureza do patrimônio protegido ou sua afetação jurídica.....	76
1.10.3. Nossa definição.....	79

1.11. FUNDAMENTOS DA PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	80
1.11.1. Considerações preliminares.....	80
1.11.2. No princípio da (in)capacidade contributiva.....	85
1.11.3. No princípio da liberdade.....	95
1.11.4. No princípio da solidariedade social.....	100
1.11.5. No pleno desenvolvimento da personalidade humana.....	103
1.11.6. No princípio da dignidade humana.....	106
1.11.7. No salário mínimo constitucional.....	112
1.11.8. Nossa opinião.....	116
1.12. O MÍNIMO EXISTENCIAL NO DIREITO COMPARADO.....	120
1.12.1. Considerações preliminares.....	120
1.12.2. No direito espanhol.....	121
1.12.3. No direito português.....	124
1.12.4. No Direito Alemão.....	127
1.12.5. No direito italiano.....	132
1.12.6. Notícias sobre a proteção existencial em outros países.....	136
1.13. O MÍNIMO EXISTENCIAL NO BRASIL.....	141
1.13.1. O mínimo vital na doutrina brasileira.....	141
1.13.2. As Constituições brasileiras e a proteção vital.....	146
1.13.3. O mínimo existencial, o Estado social e a reserva do possível do contribuinte.....	149
1.14. NATUREZA JURÍDICA DO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	156
1.14.1. Considerações preliminares.....	156
1.14.2. Imunidade tributária.....	158
1.14.3. Isenção tributária.....	161
1.14.4. Não incidência tributária.....	163
1.14.5. Nossa opinião.....	164
1.15. ALCANCE SUBJETIVO DO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	166
1.15.1. Pessoas físicas: os ricos também são beneficiários dessa proteção?.....	166
1.15.2. Pessoas jurídicas: é possível a proteção existencial das pessoas morais?.....	172
1.16. ALCANCE OBJETIVO DO MÍNIMO EXISTENCIAL.....	177

1.16.1. A proteção existencial individual – proteção apenas quanto ao imposto de renda ou tributos em geral?.....	177
1.16.2. A proteção existencial familiar.....	181
1.17. MODOS DE DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PROTEÇÃO EXISTENCIAL NO DIREITO COMPARADO.....	191
1.17.1. Considerações preliminares.....	191
1.17.2. Deduções da base de cálculo.....	200
1.17.3. Alíquota zero.....	204
1.17.4. Deduções de alíquotas.....	206
1.17.5. Fórmula da doutrina alemã.....	207
1.17.6. Determinação do mínimo existencial na Espanha.....	207
1.17.7. O dado estatístico como fonte material das normas tributárias de proteção existencial.....	210
1.18. A PROTEÇÃO EXISTENCIAL E AS SUBVENÇÕES SOCIAIS.....	218
1.19. O MÍNIMO EXISTENCIAL E OS IMPOSTOS INDIRETOS.....	228
1.20. A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO EXISTENCIAL.....	235

## **CAPÍTULO 2 – AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

2.1. TEORIAS SOBRE AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL.....	244
2.1.1. Teoria bipartida.....	246
2.1.2. Teoria tripartida.....	247
2.1.3. Teoria quadripartida.....	250
2.1.4. Teoria quinqüepartida.....	251
2.1.5. Nosso posicionamento.....	253
2.2. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	256
2.2.1. Imposto e capacidade contributiva.....	263
2.2.2. Taxa e a capacidade contributiva.....	264
2.2.2.1. O princípio da capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade e sua aplicação às taxas.....	266
2.2.3. Contribuição de melhoria e capacidade contributiva.....	272

### ***CAPÍTULO 3 – O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS***

<b><i>3.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....</i></b>	<b><i>276</i></b>
<b><i>3.2. O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS TAXAS.....</i></b>	<b><i>277</i></b>
<b><i>3.3. O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA.....</i></b>	<b><i>281</i></b>
<b><i>3.4. O MÍNIMO EXISTENCIAL E OS IMPOSTOS.....</i></b>	<b><i>290</i></b>
<b><i>3.4.1. Mínimo vital e o imposto incidente sobre a renda.....</i></b>	<b><i>293</i></b>
<b><i>3.4.1.1. Outros dispositivos de proteção existencial quanto à renda.....</i></b>	<b><i>306</i></b>
<b><i>3.4.2. Impostos sobre o patrimônio e a proteção existencial.....</i></b>	<b><i>313</i></b>
<b><i>3.4.3. Impostos sobre o consumo e a proteção existencial.....</i></b>	<b><i>317</i></b>
<b><i>CONCLUSÕES.....</i></b>	<b><i>322</i></b>
<b><i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</i></b>	<b><i>327</i></b>

## INTRODUÇÃO

A tese ora proposta se ocupa de aprofundar o estudo sobre o mínimo existencial no Brasil, seu conteúdo, amplitude e possibilidade de sua aplicação às espécies tributárias, dando continuidade assim, aos estudos iniciados por ocasião do mestrado, que contemplaram esse tema e sua relação com a capacidade contributiva e às taxas<sup>1</sup>. Nessa linha, o presente trabalho preocupa-se em tornar mais agudo e sistematizado o tratamento da proteção existencial, bem como, em investigar sua aplicabilidade a todos os tributos.

Consideramos que sua maior importância está no seu estudo, propriamente, suscitando discussões e chamando a atenção para o assunto, posto que se trata de tema assaz negligenciado pela doutrina nacional, de forma que se pretende dar a ele exame sistemático e, se possível, contribuir para que ganhe consistência de categoria jurídica, que, por sua importância, merece ser amplamente conhecida, sobretudo no Brasil, carente dessas proteções e com suas conhecidas mazelas sociais<sup>2</sup>; e, paradoxalmente,

---

<sup>1</sup> ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, **Capacidade contributiva e taxa**. Algumas passagens da dissertação, assim como algumas idéias, nela ainda embrionárias, foram reproduzidas e desenvolvidas na presente tese, sobretudo, é claro, a teorização sobre o mínimo existencial e a aplicação da capacidade contributiva aos tributos vinculados.

<sup>2</sup> Sobre um único e recente dado quanto à distribuição da carga tributária e o peso relativo entre ricos e pobres, que é um dos fatores determinantes das mazelas sociais no Brasil, vide o levantamento do Instituto de Pesquisas Econômicas Avançadas – IPEA, Justiça Tributária: Iniquidades e Desafios – IPEA - Maio de 2008 - disponível em [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br), acesso em 5.6.2008 - que demonstra, entre outros dados interessantes, que os 10% mais pobres pagam 44,5% mais impostos, proporcionalmente, do que os 10% mais ricos; e que 75% da riqueza do país está concentrada com os 10% mais ricos. Esse *status quo* precisa ser alterado, sendo que, seguramente, um dos fatores que podem contribuir para sua modificação, é o desenvolvimento de uma cultura de proteção ao mínimo existencial, sob todos os seus aspectos e em todas as searas jurídicas, especialmente pela sua proteção da incidência tributária, que pode ser um fato decisivo na diminuição e erradicação da pobreza no Brasil. Vale também, do ponto de vista filosófico, o registro preciso sobre a pobreza e o paradoxo de chegarmos ao século XXI e XX ao mesmo tempo, no Brasil, eis que os problemas sociais permanecem, conforme se observa nas palavras de LUIZ EDUARDO SOARES. **Os dois corpos presentes e outros ensaios**, p. 120-121 - onde se lê: “Afimal, sabemos que o Brasil chega, simultânea e paradoxalmente, aos séculos XX e XXI. O terrível é que, chegando também ao século XXI, compartilhamos, em função de nossa inscrição econômica e cultural no sistema social integrado em escala planetária, os desafios de ponta das sociedades avançadas, sem, todavia, termos superado as misérias, suas raízes mais elementares e suas múltiplas implicações. Por isso, impõe-se, desde já, o enfrentamento dos desafios mais agudos vividos pelas sociedades avançadas. Também para nós a crise da modernidade é uma questão central. Em pouco tempo, alguns de seus aspectos mais sensíveis justapor-se-ão aos problemas tradicionais da sociedade brasileira. É indispensável que os intelectuais, dedicados por ofício e paixão ao tempo presente e a pensar a sociedade brasileira em suas múltiplas dimensões, preparem-se para o combate nos dois ‘fronts’. Caso contrário, estaremos arriscados a não acompanhar o processo histórico vivido por nossa própria sociedade, contraditoriamente sincronizado com mudanças, crises e aberturas de horizontes experimentadas longe daqui – aqui mesmo, como dizia Antonio Bivar.

elevada carga tributária<sup>3</sup>. Acreditamos que o principal fruto do seu conhecimento amplo e irrestrito pelos operadores do Direito será exatamente a sua *práxis*, escopo maior a ser alcançado, eis que inegável fator de distribuição de renda e diminuição da pobreza, mormente quando se cuida de tema ainda incipiente e que não alcançou *status* próprio e incontestado de categoria jurídica no Brasil, uma vez que, embora multicitado, infelizmente se mostra pouco conhecido na sua extensão e conseqüências.

A par do estudo agudo e sistemático sobre o mínimo vital, para ajudar a forjar uma **teoria do mínimo existencial no Brasil**, o que acreditamos já seria digno de um trabalho acadêmico, também a possibilidade de sua aplicação a todas as espécies tributárias é tema de interesse da presente tese, porquanto se verifica que a doutrina tradicional europeia aponta, por ampla maioria, sua aplicação apenas ao imposto de renda, o que, acreditamos, não seja o mais adequado à luz do nosso texto constitucional, desde que não há qualquer óbice lógico-jurídico ou jurídico-positivo para que essa categoria não seja aplicada, no Brasil, a todas as espécies tributárias, ainda que se deva observar, naturalmente, as vicissitudes próprias de cada uma delas.

---

*Tomara que os problemas de fronteira da contemporaneidade nos ajudem a resolver as dificuldades tradicionais que herdamos e que convivem, até hoje, com nossos esforços modernizantes.(sic)*” Veja-se que mesmo em alguns países economicamente menos desenvolvidos da Europa continental, os benefícios dos Estado Sociais não eram assim tão amplos no sentido do estabelecimento de legislações que determinassem políticas públicas de proteção vital, conforme registro feito pelo próprio Tribunal Constitucional português, referindo-se à legislação própria de seu país, e que aponta a integração europeia como um dos fatores da implementação de políticas públicas assistenciais de garantia do mínimo vital, conforme se observa do acórdão 509/2002, relatado pelo magistrado constitucional Conselheiro LUÍS NUNES DE ALMEIDA - disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), acesso em 12.4.2008 - onde se lê: “Terá sido também na sequência desta preocupação manifestada pelos órgãos comunitários que, logo em 1993 e 1994, surgiram as primeiras iniciativas legislativas destinadas a assegurar um mínimo vital de subsistência naquelas situações não abrangidas pela pensão social ou pelo subsídio de inserção dos jovens na vida activa – o Projecto de lei nº 309/VI (PCP), propondo a criação de um rendimento mínimo de subsistência, e o Projecto de lei nº 385/VI (PS), propugnando o estabelecimento de um rendimento mínimo garantido que procurasse favorecer uma progressiva inserção social e profissional (cfr. Diário da Assembleia da República, II Série-A, nº 32, de 8 de Maio de 1993, e nº 26, de 3 de Março de 1994, respectivamente), ambos discutidos (cfr. Diário da Assembleia da República, I Série, nº 52, de 25 de Março de 1994, e nº 76, de 26 de Maio de 1994, respectivamente) e rejeitados pelo Parlamento (cfr. Diário da Assembleia da República, I Série, nº 55, de 8 de Abril de 1994, e nº 78, de 28 de Maio de 1994, respectivamente).” No mesmo sentido, vale o registro de que no relatório da UNESCO sobre o desenvolvimento humano, realizado na ONU, Nova Iorque, em 1994, observou-se que “Nas sociedades pobres o que está em risco não é a qualidade de vida, mas a própria vida (sic)”.

<sup>3</sup> Embora notória a afirmação, vide, por todos, o sítio eletrônico do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, que, periodicamente, oferece-nos dados atualizados sobre o excesso de tributação no Brasil - disponível em [www.ibpt.com.br](http://www.ibpt.com.br), acesso em 01/05/2007 -, dando conta de que, em 2007, a carga tributária cresceu mais de um ponto percentual e atingiu a 36,08% do PIB, a maior entre os países emergentes, sendo que, pela metodologia antiga do cálculo do PIB pelo IBGE, cujo valor era menor, ela atingiria 39,92% do PIB.

No desenvolvimento desse mister, dedicamos o primeiro capítulo ao estudo da proteção existencial em toda sua extensão sem, contudo, pretender exauri-la; enquanto que na segunda parte do trabalho, traçamos considerações a respeito das espécies tributárias no direito brasileiro e sua relação com a capacidade contributiva; para, ao final, apontarmos em que medida entendemos viável a aplicação do mínimo vital a cada uma dessas exações, especificamente.



## CAPÍTULO 1 – ESTUDO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

### 1.1. NOTÍCIAS HISTÓRICAS DA PROTEÇÃO EXISTENCIAL

A doutrina não oferece muitas informações sobre o passado do mínimo existencial. A primeira notícia que se tem do mínimo existencial, na história, diz respeito a uma máxima surgida na Idade Média - 476 d.C até 1453 d.C-, quando pela primeira vez, encontra-se registro de uma idéia de proteção individual contra a potestade tributária do “Estado”<sup>4</sup>. Ela surgiu pelo pensamento religioso e tinha como máxima que as necessidades elementares da vida se devem antepor às necessidades do Estado: “*primum vivere, deinde tributo solvere.*”<sup>5</sup>

Sob o prisma legislativo, a primeira manifestação estatal nesse sentido teria registro entre os germânicos<sup>6</sup>; quando, em 25 de maio de 1873, sua legislação teria

---

<sup>4</sup> As aspas se justificam em razão de não ser próprio falar-se em “Estado” na Idade Média, ao menos não como se conhece a partir de sua teorização moderna, sendo que a tributação era expressão evidente da força do senhor feudal, que impunha suas vontades sem quaisquer limites ou restrições e que também poupava o clero e o restante da nobreza do seu ilimitado e incontido poder tributante - pelo menos até o advento da Carta Magna do rei João Sem-Terra, de 1215, germe principal, mas não o primeiro, da idéia de se limitar o exercício do poder tributário, conforme constou do histórico documento, onde se percebe que, curiosamente, a despeito dessa limitação, aproveitou-se para salvaguardar algumas despesas de cunho pessoal e familiar do próprio rei: “*Nenhum outro ônus ou subsidio será imposto em nosso reino, senão pelo **commune concilium regis**, exceto nos casos de resgate da nossa pessoa, da investidura do nosso primogênito, como cavaleiro, e das despesas com o primeiro casamento de nossa filha primogênita, desde que, em qualquer desses casos, estando moderadamente fixados.*” – JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito Tributário – Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**, p. 41. Esta auto-limitação, no entanto, não foi a primeira, conforme se depreende do histórico preciso de VICTOR UCKMAR, **Principios comuns de direito constitucional tributário**, p. 23: “*Ainda antes da emanção da Magna Charta houve outros exemplos típicos da necessidade de consentimento dos contribuintes para a introdução de gravames...*”. Não precisamos ir tão longe na História, no entanto, para encontrar exemplos de tributação ou exonerações tributárias decorrentes de meros atos de força, como ocorreu com a imposição dos aliados após a II Guerra Mundial, que fizeram inserir, pelo Estatuto de Ocupação, que gozariam de completa isenção de impostos e de direitos de aduana, conforme registra FRITZ NEUMARK, **Principios de la imposicion**, p. 94, nota 114: “*Las fuerzas aliadas estaban exentas de toda clase de impuestos y derechos de aduanas, de acuerdo con el llamado Estatuto de Ocupación.*”

<sup>5</sup> Vide, nesse sentido, por todos, o importante trabalho de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, **La protección del mínimo existencial em el ámbito del IRPF**, p. 25, onde se lê: “*Se trata pues de una incuestionada máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado, y que ya fue elaborada por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma ‘primum vivere, deinde tributum solvere.’*”

<sup>6</sup> Para um registro conciso sobre a unificação alemã e o Estado da Prússia, curiosamente também com um componente tributário como seu motivador, vide a anotação do historiador RAINER SOUSA, que ensina: “*...depois da queda de Napoleão, o processo de reorganização das monarquias européias deu origem à formação da Confederação Alemã. Tal confederação consistia em uma região formada por 38 Estados independentes comprometidos a defenderem a soberania das monarquias dos estados participantes.*”

inserido a primeira noção de mínimo existencial no direito positivo tributário, consoante anotou EDWIN SELIGMAN<sup>7</sup>. Outro registro, que parece contraditório com o primeiro, é o do PEDRO HERRERA MOLINA, quanto à Prússia, que em 1891 teria criado, pelo seu ministro das finanças, JOHANNES VON MIQUEL, imposto de renda que o contemplava<sup>8</sup>.

No entanto, a despeito da imprecisão dessas datas, RICARDO LOBO TORRES – que no Brasil, foi o único a tratar do que se pode chamar de uma “*teoria sobre o mínimo*”

---

*Dentro desse aglomerado de monarquias, Áustria e Prússia sobressaíam-se enquanto as mais influentes nações da Confederação. Por um lado, os austríacos tinham seu desenvolvimento econômico sustentado pelo seu forte setor agrícola. De outro, a Prússia via no processo de unificação política dos estados confederados um importante passo para o desenvolvimento econômico daquela região. Buscando efetivar seu interesse, a Prússia criou uma zona aduaneira chamada de Zollverein, que aboliu as taxas alfandegárias entre as monarquias envolvidas no acordo. Alheia a esse processo de industrialização e unificação, a Áustria foi excluída do acordo. Prestigiado com o cargo de primeiro-ministro da Prússia, o chanceler Otto Von Bismarck tomou a missão de promover o processo de unificação alemã. Em 1864, entrou em guerra contra a Dinamarca e assim conquistou territórios perdidos durante o Congresso de Viena. No ano de 1866, Bismarck entrou em conflito com a Áustria e, durante a Guerra das Sete Semanas, conseguiu dar um importante passo para a unificação com a criação da Confederação Alemã do Norte. Com isso, a Prússia passou a deter maior influência política entre os estados germânicos, isolando a Áustria. Com a deflagração de um desgaste político entre a França e a Prússia, o governo de Bismarck tinha em mãos a última manobra que consolidou o triunfo unificador. Com a vitória na Guerra Franco-Prussiana, em 1870, a Prússia conseguiu unificar a Alemanha. O rei Guilherme I foi coroado como kaiser (imperador) da Alemanha e considerado o líder máximo do II Reich Alemão. Conquistando, na mesma guerra, as regiões da Alsácia e da Lorena, ricas produtoras de minério, o império alemão viveu a rápida ascensão de sua economia. O processo de unificação da Alemanha, junto com o italiano, simbolizou um período de acirramento das disputas entre as economias européias. A partir do estabelecimento dessas novas potências econômicas, observamos uma tensão política gerada pelas disputas imperialistas responsáveis pela montagem do delicado cenário preparatório da Primeira e da Segunda Guerra Mundial.”* Disponível em: [www.brasilecola.com.br](http://www.brasilecola.com.br), acesso em 13/05/2008. Para um registro mais documentado sobre o assunto, vide MYRIAN BECHO MOTA e PATRÍCIA RAMOS BRAICK, **História das cavernas ao terceiro milênio**, p. 344-346. Já para um registro histórico dos impostos no Brasil e sua importância para momentos decisivos de nossa história, vide FERNANDO JOSÉ AMED e PLÍNIO JOSÉ LABRIOLA DE CAMPOS NEGREIROS, **História dos tributos no Brasil**. Para um registro sobre a importância decisiva que a cobrança de tributos teve na História Universal vide [www.taxhistory.org](http://www.taxhistory.org), acesso em 13/02/2008.

<sup>7</sup> Apud FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 205, onde se lê: “A lei alemã de 25 de maio de 1873, trouxe a primeira noção de mínimo existencial no direito positivo tributário. A lei do Reich alemão fixou em 1.000 thalers (moeda alemã na época), a isenção fiscal para o contribuinte, que seria o mínimo necessário para a subsistência. Esta iniciativa pioneira da legislação fiscal alemã produziu um forte impacto no número de contribuintes do imposto de renda da época. Em 1873, ano da publicação da lei, de um universo de 9.300.000 (nove milhões e trezentos mil) contribuintes, 5.000.000 (cinco milhões) de contribuintes pagaram a alíquota mínima ou alíquota diferenciada. No ano seguinte, quando a mencionada lei passou a vigorar, 6.400.000 (seis milhões e quatrocentos mil) contribuintes ficaram isentos.”

<sup>8</sup> PEDRO HERRERA MOLINA, Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán, in **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz del Derecho Comparado**, JAVIER MARTÍN FERNANDEZ (coord.), p. 72.

*existencial*”<sup>9</sup> – indica legislação ainda mais vetusta quando oferece algum histórico sobre o tema:

*No Estado de Polícia – fase final do patrimonialismo – modifica-se o enfoque da questão da pobreza: procura-se aliviar a tributação dos pobres e transferir para o Estado a sua proteção. Critica-se a proporcionalidade e se inicia, com o cameralismo, a defesa da progressividade da tributação, limitada, porém, pela imunidade do mínimo existencial, retirando-se do campo de incidência fiscal, aquelas pessoas que não possuem riqueza mínima para o seu sustento, de que é exemplo a legislação de D. Maria, de 17.12.1789, que alivia a sujeição fiscal dos pobres (...) No Estado Fiscal de Direito modifica-se substancialmente o tratamento dado à questão da pobreza, estruturando-se juridicamente a imunidade do mínimo existencial e a assistência social aos pobres, atendido, no Brasil, com a secularização dos dízimos eclesiásticos. A tributação passa a se fazer com fundamento no princípio da capacidade contributiva e no seu subprincípio da progressividade, que ingressam nas Constituições da França e do Brasil, entre outras, o que implica a proibição da incidência sobre a parcela mínima necessária à existência humana digna, que, estando aquém da capacidade econômica e constituindo reserva da liberdade, limita o poder fiscal do Estado (sic).<sup>10</sup>*

Informa, o eminente professor titular de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, no seu histórico, um dos motivos em razão do qual se desonerou a tributação sobre o mínimo indispensável, fazendo uma vinculação inexorável entre o papel do Estado e a proteção existencial, ao afirmar que:

*No Absolutismo Esclarecido, o cameralismo separou, como defendia Von Justi, a felicidade eterna (ewige Glückseligkeit), a ser alcançada pela religião, da felicidade temporal (zeitliche Glückseligkeit), objetivo do Estado; essas idéias iluministas penetraram em Portugal e no Brasil, na época pombalina, aliviando o Estado da tributação do mínimo existencial, assumindo a função paternalista de garantir a felicidade geral e a assistência aos pobres e, ambigualmente, reforçando os privilégios financeiros da nobreza e do clero.<sup>11</sup>*

---

<sup>9</sup> RICARDO LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário)**, p. 145. Esse eminente autor fluminense é quem, no Brasil, efetivamente cuidou do tema, de modo extenso e aprofundado, daí porque se pode falar nesse caso em uma **teoria sobre o mínimo vital**, do qual discordamos quanto às premissas adotadas, mas com quem nos unimos na busca de um mister comum que é o de ver respeitada a proteção vital no Brasil. O eminente mestre ainda registra, segundo pensamos, um dos motivos da escassez doutrinária sobre o tema no país: “No Brasil a questão da pobreza pouco tem interessado aos juristas e aos Tribunais; foi apropriada por sociólogos e cientistas políticos, que trouxeram interessantes contribuições ao tema, embora, pelas contingências metodológicas das ciências sociais, não tenham conseguido ultrapassar as análises causalistas e quantitativas para penetrar nas considerações valorativas e de dever-ser.”

<sup>10</sup> TORRES, **Os Direitos Humanos...**, p. 139.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 148-149.

FRITZ NEUMARK, que foi catedrático da Universidade de Frankfurt, fez um registro histórico conciso da proteção vital, na mesma linha de imbricá-lo com o papel estatal, quando informa que:

*A pesar de que ya en tiempos relativamente remotos hubo defensores de la introducción de un “mínimo vital” libre de impuestos (por ejemplo, Justi, Sonnenfels, Bentham y Sismondi), lo cierto es que este concepto fue combatido hasta finales del siglo pasado [século XIX] por unnumberables economistas de la escuela liberal; su actitud se debía a que “tomaban al pie de la letra” la generalidad, cosa que tal vez fuera lógica y defendible en la época que se ha llamado del “Estado burgués” pero que, y de esto no cabe duda alguna, (ya) no es sostenible en la “época social” o en la del intervencionismo social<sup>12</sup>.*

ADAM SMITH, por sua vez, acentuou que foi com o liberalismo que se efetivou a transferência para o Estado do dever de prestar assistência aos pobres com o produto da arrecadação de tributos, o que se deu primeiro na Inglaterra, fruto da obra de moralistas e juristas, de modo a cumprir com a função utilitarista de BENTHAM, de garantir a maior felicidade possível.<sup>13</sup>

Por seu turno, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, já sexagenária, ainda não viu e talvez nunca veja, um de seus principais e mais admiráveis comandos ser implementado como uma realidade mundial. Trata-se exatamente daquele que determina, por um lado, a omissão estatal - sendo a proteção existencial a mais evidente e profícua nesse mister - e de outro, sua comissão - com prestações positivas de assistência social - para a proteção material mínima de todo ser humano, contida no seu artigo 25, I:

*Todo o homem tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda de meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.<sup>14</sup>*

Como consequência, a idéia de desenvolvimento humano passou a constar do Relatório da ONU sobre o tema, de 1994, onde se lê que

---

<sup>12</sup> **Princípios...**, *op. cit.*, p. 95.

<sup>13</sup> *Apud* TORRES, **Os Direitos Humanos...**, p. 149.

<sup>14</sup> Vide o sítio eletrônico das nações unidas, disponível em: [www.un.org](http://www.un.org); ou o sítio correspondente no Brasil, disponível [www.onu-brasil.org.br](http://www.onu-brasil.org.br), acessos em 10/03/2008.

*...a essência do desenvolvimento humano sustentável é que cada um possa ter igual acesso às oportunidades de desenvolvimento – agora e no futuro; nas sociedades pobres, o que está em risco não é a qualidade de vida – mas a própria vida.*<sup>15</sup>

RICARDO LOBO TORRES assinala, nesse passo, que o desenvolvimento humano ou o princípio do desenvolvimento humano sustentável tem importância fundamental para o mínimo vital, na medida em que passa a postular “...as despesas orçamentárias obrigatórias para a garantia do *status positivus libertatis*.”<sup>16</sup> Observa ainda que, nada obstante o comando constitucional inserto na Carta de 1946, a positivação do direito ao mínimo existencial começa a aparecer na legislação infraconstitucional do Brasil apenas com a Lei 8.742/93, que versa sobre **mínimos sociais**, e, no seu art. 1º, determinou: “A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.”

Pelo que se pode verificar dessas breves notícias, além de ser tema negligenciado no Brasil - daí não se encontrar muito desenvolvimento histórico por essas plagas - também a doutrina estrangeira não o desenvolve completamente. Conquanto se observe que tem aplicação como categoria jurídica reconhecida e difundida na Europa já há algum tempo - veja-se mais à frente as sentenças das Cortes italianas, da década de 60 -, está, porém, há bastante tempo, sendo aplicada, ainda que de maneira meramente intuitiva<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Vide o site das nações unidas, disponível em [www.un.org](http://www.un.org) ou o site correspondente no Brasil, disponível em [www.onu-brasil.org.br](http://www.onu-brasil.org.br), acessados em 10/03/2008.

<sup>16</sup> TORRES, **Os Direitos Humanos...**, op. cit., p. 143.

<sup>17</sup> Não se pode, entretanto, confundir a proteção existencial com as isenções, já que, como adiante demonstraremos, embora ambas se possam parecer nos efeitos, na medida em que os mínimos vitais normalmente são concretizados por normas infralegais regulamentadoras do princípio constitucional da proteção vital, não podem ser confundidas, desde que, ao contrário das isenções, que podem ser suprimidas, o mínimo indispensável não pode, eis que são expressões de situações em que o Estado não possui autorização constitucional para exercer competência tributária. Do mesmo modo, não pode ser confundida com as imunidades, pois estas, embora possam eventualmente também ser suprimidas quando não sejam expressões de direitos e garantias fundamentais, têm as suas vedações quanto às pessoas e objetos imunizados previstas expressamente e em *numerus clausus* no texto constitucional, o que com pouca freqüência ocorre com o mínimo material, que tem apenas algumas vedações expressas no texto constitucional - relacionadas apenas às taxas e alguns impostos - e, em *numerus apertus*, mas, de forma genérica, está prevista como princípio, encontráveis nas dobras da capacidade contributiva, no seu aspecto negativo.

## 1.2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIREITO NATURAL E DIREITO POSITIVO

Parte importante da doutrina nacional considera que a figura do mínimo existencial ou do mínimo vital tem fundamento no direito natural da liberdade<sup>18</sup>. Assim, indispensável ao estudo da matéria, que se trate, ainda que de forma perfunctória, da disputa histórica travada entre juspositivistas e jusnaturalistas.

Essa disputa, como se sabe, está longe de acabar. Ela já foi considerada superada em diversas ocasiões da história do direito, como bem demonstra o italiano NORBERTO BOBBIO, que faz um painel dessa disputa ao longo da história, descrevendo com muita propriedade os momentos em que houve um esplendor naturalista ou um eclipse dessas idéias.<sup>19</sup> Relata esse grande pensador italiano, ao tratar do que foi chamado de “renascimento” do direito natural, que, na verdade, ele nunca morreu, apenas esteve mais ou menos em voga no decorrer da história.<sup>20</sup>

No contexto mais recente, dá-nos conta do **renascimento** verificado após a II Guerra Mundial, em que muitos jusfilósofos tidos como positivistas, porque influenciados pela catástrofe ocorrida durante aquele conflito, e impressionados com os arbítrios praticados pelos regimes totalitários – que ocorriam normalmente com respaldo no direito positivo – passaram a ser defensores convictos de idéias jusnaturalistas. O exemplo célebre dessa **conversão** foi GUSTAV RADBRUCH, que, embora positivista convicto – assim se posicionando basicamente em função da segurança jurídica que supostamente o positivismo poderia proporcionar – após o nazismo, tornou-se ferrenho defensor de idéias jusnaturalistas.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Nesse sentido, TORRES, **Os Direitos Humanos...**, op. cit., p. 146: “A proteção do mínimo existencial no plano tributário, sendo pré-constitucional como toda e qualquer imunidade, está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade. Não é totalmente infensa à idéia de justiça e ao princípio da capacidade contributiva. Mas se estrema dos direitos econômicos e sociais (sic).”

<sup>19</sup> **Locke e o Direito Natural**, p. 23.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>21</sup> GUSTAV RADBRUCH, **Arbitrariedad Legal y Derecho Supralegal**, p. 37, sentencia: “...El conflicto entre la justicia y la seguridad jurídica podría solucionar bien en el sentido de que el derecho positivo estatuido y asegurado por el poder tiene preeminencia aun cuando por su contenido sea injusto e inconveniente, bien en el de que el conflicto de la ley positiva com la justicia alcance una medida tan insoportable que la ley, como derecho injusto, deba ceder su lugar a la justicia.” Mais adiante ainda, à p. 41, complementa: “...tenemos que armamos contra el retorno de tal arbitrariedad por medio de la

BOBBIO continua seus estudos jusfilosóficos tratando do conceito de direito natural à luz dos ensinamentos de ARISTÓTELES. Verifica que existem duas leis, uma natural e outra criada pelo homem, a lei positiva. A lei natural seria identificada por sua universalidade, ou seja, por ter validade e estar em vigor em qualquer lugar, “...como o fogo que queima em toda parte do mesmo modo”<sup>22</sup>. De outro lado, em situação oposta, a lei positiva, que tem validade particular e não universal, e que vincula o comportamento apenas de determinada sociedade, em determinado lugar e época, daí seu historicismo latente.

A lei natural impõe um comportamento obrigatório independente da vontade humana, determinando assim uma esfera de comportamentos naturais. Existem outros comportamentos que, ao revés, não são necessariamente obrigatórios, vale dizer, não são determinados pelo direito natural<sup>23</sup>. É nesse espaço que o direito positivo se acomodaria, normatizando os comportamentos afetados à esfera que excede ao comportamento imposto pela ordem natural. Assim, a lei positiva e a lei natural teriam, em princípio, espaços de atuação distintos, sendo que o direito positivo atuaria no espaço residual, não pertencente ao direito natural. Em outras palavras, o comportamento não regulado pelo direito natural estaria à mercê de regulação pelo direito positivo.

Entretanto, desse pensamento resulta que inevitáveis conflitos poderiam surgir, como quando a lei positiva regulasse a esfera de comportamento próprio da lei natural. Nesse caso, haveria duas situações distintas a serem tratadas. A primeira, se a lei positiva regulasse no mesmo sentido estabelecido pela lei natural, estaríamos, nessa hipótese, diante da confirmação desta por aquela, onde a lei positiva teria o papel de reforçar o comportamento exigido pela lei natural. A outra possibilidade resultaria da lei positiva posicionar-se em sentido contrário ao disposto pelo direito natural. Nesse caso, conclui o autor, estaríamos diante do conflito de duas normas, cuja resolução se daria em favor da

---

*superación ‘fundamental’ del positivismo, que enervó toda capacidad de defensa contra el abuso de la legislación nacionalsocialista.”*

<sup>22</sup> LOCKE, *op. cit.*, p. 33.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 34, onde o autor traz à colação o exemplo de Aristóteles: sacrificar uma cabra em homenagem a Zeus é uma ação indiferente ao direito natural, uma vez que ele não se ocupa desse comportamento. Ocorre, porém, que o direito positivo poderia dele se ocupar, obrigando ou não esse comportamento. Assim, se o direito positivo dele não se ocupasse, nada poderia ser exigido à luz da lei natural.

norma de hierarquia superior que, nesse particular, daria aplicação à lei fundada no jusnaturalismo<sup>24</sup>.

Outra distinção importante entre direito natural e positivo é a que deixa de indentificar o direito positivo como lei escrita, como faz ARISTÓTELES, eis que se, de um lado, o direito natural parece ser sempre não escrito, não acontece o mesmo com o direito positivo, que pode ou não estar veiculado por signos gráficos.

Prosseguindo no tratamento do direito natural, BOBBIO recorre aos ensinamentos de SÃO TOMÁS DE AQUINO, cuja distinção e pensamento marcaram profundamente a doutrina jusnaturalista, tornando-se um argumento recorrente na crítica ao positivismo. Para o filósofo da Santa Sé, ao contrário do que prega o pensamento juspositivista, “...a lei injusta não deve ser observada, prevalecendo a justiça como bem maior a ser tutelado pelo direito”<sup>25</sup>. O positivismo, por sua vez, ataca essa posição jusnaturalista com base na segurança jurídica, que ficaria comprometida com toda sorte de situações que poderiam ser preenchidas por esse conceito. Nesse particular, reside, ainda hoje, o ponto fundamental de maior disputa entre uma corrente e outra.

Nessa medida, BOBBIO registra a passagem mais importante que marca ainda atualmente a distinção que esse filósofo fez entre o direito positivo e o direito natural, e que representa o critério mais seguro para distinguir uma doutrina jusnaturalista de outra que não o seja. Trata-se, como afirmado, da assertiva de que a lei positiva, para ser válida, deve ser necessariamente justa, isso é, deve conformar-se com a lei natural. Nesse sentido, a justiça seria **condição de validade** para a lei positiva, que não deve ser obedecida se iníqua, pois estará em desconformidade com a lei natural.

Outra questão importante a ser tratada a respeito desse tema, é a variabilidade de conteúdo do direito natural, em que, como bem asseverado também por BOBBIO – agora, porém, em outra obra<sup>26</sup> – o fundamento absoluto dos direitos, inclusive do direito natural, não passa de **ilusão**. O autor afirma que o fundamento absoluto do direito - **não só do direito natural** - não existe, e que nem mesmo os jusnaturalistas conseguiram

---

<sup>24</sup> GUSTAV RADBRUCH, **Filosofia do direito**, p. 62 - afirma os quatro traços fundamentais do direito natural, sendo um deles, a sobreposição do juízo de valor sobre as leis positivas que lhe foram contrárias, afirmando que o direito natural sempre deve prevalecer sobre o direito positivo.

<sup>25</sup> **A era dos direitos**, p. 16.

<sup>26</sup> **A era dos direitos**, p. 16-19.



encontrar um fundamento absoluto para o direito natural<sup>27</sup>. Não conseguiram sequer determinar um conteúdo que fosse invariável<sup>28</sup>.

Demonstra o autor que o direito natural, como todo direito, também é histórico, ou seja, está sujeito aos valores cultivados por determinada sociedade em determinada época, e não retrata, portanto, aquele pretensão arcabouço universal de direitos inerentes à condição humana, idéia originariamente propagada pelo direito natural.

Os direitos fundamentais, que têm fundamento e origem no direito natural, também são considerados históricos, e têm, nessa medida e da mesma forma, conteúdo variável, de acordo com a sociedade e à época em que são invocados. Assim, o direito à propriedade, que foi considerado direito fundamental absoluto, **sacrè et inviolable** - hodiernamente não é mais tratado nessa linha, e deixou, há muito, de ter caráter absoluto, em face do desenvolvimento das idéias da função social da propriedade e de desapropriação, que relativizaram em muito esse conceito pretensamente imutável.

É relevante ressaltar, no entanto, antes de adentrar ao estudo do mínimo existencial e do seu fundamento, que o direito natural é conceito que se prestou também a legitimar todo tipo de pensamento doutrinário. Não há teoria que se algum dia procurou de forma percuciente fundamento nessa corrente, não tenha encontrado apoio para suas idéias em alguma “*lei natural*”. Como bem acautela BOBBIO:

*...sempre que um escritor, uma facção, uma seita, um partido, um político poderoso quis justificar o seu direito e recorreu para isso ao direito natural, não teve dificuldade em encontrar na natureza complacente algum fundamento. A natureza demonstrou ser generosa o bastante para contentar, se solicitada com habilidade, o patrão e o empregado, o soberano e os súditos, o rico e o pobre, o opressor e o oprimido. Vista da perspectiva da ética ou das ideologias políticas, a história do direito natural apresenta todas as cores do arco-íris.*<sup>29</sup>

Nesse passo, para ilustrar essa incômoda **versatilidade** das leis naturais, BOBBIO lembra que, desde sua introdução nas **Declarações de Direito do Homem e do Cidadão** (1789), a liberdade tem sido citada como um direito natural, como um daqueles direitos

---

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 16, em que afirma a propósito dessa questão: “Essa ilusão foi comum durante séculos aos jusnaturalistas, que supunham ter colocado certos direitos (mas nem sempre os mesmos) acima da possibilidade de qualquer refutação, derivando-os diretamente da natureza do homem. Mas a natureza do homem revelou-se muito frágil como fundamento absoluto de direitos irresistíveis.”

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 46, onde faz a distinção entre duas formas de jusnaturalismo, o medieval e o moderno, afirmando que, para o primeiro, o conteúdo do direito natural é variável, enquanto para o segundo é fixo.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 54.

inalienáveis e imprescritíveis que precedem a criação do Estado. Lembra que LOCKE efetivamente a considerou com um direito natural e KANT como o único direito fundamental e original do homem. Entretanto, ARISTÓTELES, que se dirigia a uma sociedade que vivia do trabalho escravo, não titubeou em considerar “**natural**” a escravidão, com a mesma naturalidade com que os iluministas consideraram a liberdade como um bem natural. Evidente o relativismo do conteúdo cultivado pelo direito natural, que, embora não seja característica própria dessa categoria, porque também presente no positivismo, é reiteradamente criticado pelos positivistas, na medida em que careceria assim, de um mínimo de segurança jurídica, sendo fator de facilitação do arbítrio e da insegurança jurídica.

Essa questão da versatilidade e da insegurança das teses naturalistas foi muito bem ilustrada por ROBERTO LYRA FILHO, quando registrou a posição burguesa antes e após sua ascensão ao poder com a Revolução Francesa:

*...a contestação burguesa da ordem aristocrática-feudal, internamente, assim como do sistema internacional montado, recorreu, então, à forma de direito natural, que denominamos antropológico, isto é, do homem, que extraía os princípios supremos de sua própria razão, de sua inteligência. (...) Está visto que, chegando ao poder, a burguesia, como já acentuamos, descartou o seu jusnaturalismo, passando a defender a tese positivista: já tinha conquistado a máquina de fazer leis e por que, então, apelar para um Direito Superior? Bastava a ordem estabelecida. (sic)<sup>30</sup>*

Feitas essas considerações a respeito do direito natural e do direito positivo, necessárias para contextualizar o estudo do chamado mínimo vital ou mínimo existencial, e para registro – ainda que perfunctório – das disputas e problemas enfrentados no trato desse tema, passamos a ocupar-nos especificamente dessa figura jurídica, que tem por fundamento, para parte importante da doutrina, o direito natural.

Nada obstante tudo o que foi exposto, essa disputa não se mostra fundamental no direito brasileiro hodierno, em face da positivação ocorrida no texto da Constituição vigente, na qual diversos valores tidos como naturais, como a liberdade, a dignidade humana, o direito a condições mínimas de vida e outros direitos sociais foram

---

<sup>30</sup> O que é direito?, p. 57 et seq.

expressamente previstos, vinculando nesse sentido, tanto a jusnaturalistas quanto a juspositivistas<sup>31</sup>.

### **1.3. MÍNIMO EXISTENCIAL E EFETIVIDADE CONSTITUCIONAL**

Com a derrocada das correntes totalitárias após a II Guerra Mundial e a necessidade verificada com essa experiência histórica, de limitar de fato e de direito o poder do Estado e dos soberanos, ganharam impulso as teorias jusnaturalistas, que acabaram por se refletir em grande parte no desenvolvimento do constitucionalismo e na elaboração de novas Constituições no mundo<sup>32</sup>. Nesses documentos políticos tratou-se de inserir amplas declarações de direitos individuais e sociais, inclusive com o estabelecimento de controles de legitimidade das leis<sup>33</sup>. Com a Declaração Universal dos Direitos do Homem, aprovada pela ONU em 1948, houve ainda todo um esforço para se criar mecanismos de tutela internacional dos direitos do cidadão contra o Estado<sup>34</sup>.

Não foi diferente no Direito Brasileiro que, após a promulgação da Constituição de 1946 – ofuscada, no entanto, pelo obscuro período que se seguiu ao golpe militar de

---

<sup>31</sup> Vale, no entanto, o alerta sobre uma tendência pós-moderna de desconstitucionalização dos direitos sociais na América Latina, o que, se efetivado, poderia recrudescer a importância dessa vetusta discensão entre juspositivistas e jusnaturalistas, conforme registro de FLÁVIA PIOVESAN, *A Desconstitucionalização dos direitos sociais na América Latina*, **Gênesis**, n. 16(92), p. 213-223.

<sup>32</sup> No Brasil, veja-se a queda do Estado Novo, insustentável no novo contexto político do pós-guerra, que culminou com a convocação da constituinte por Getúlio Vargas, e confecção da Carta Magna de 1946.

<sup>33</sup> SÉRGIO CADEMARTORI - **Estado de Direito e Legitimidade – Uma abordagem garantista**, p. 79 - afirma a esse respeito: “*Como já referido no início, com a formação dos Estados constitucionais de Direito foram incorporados pelo Direito positivo os conteúdos ou valores de justiça elaborados pelo jusnaturalismo racionalista e ilustrado: o valor da pessoa humana, a igualdade, os Direitos civis e políticos, bem como as garantias processuais de liberdade e certeza. Todos esses princípios ou valores, afirmados na forma de Direitos naturais, foram consagrados nas constituições modernas como Direitos fundamentais que contêm limitações ou imperativos negativos, ou também positivos, como aqueles expressados pelos Direitos sociais.*”

<sup>34</sup> Emblemático é o caso do ditador chileno Augusto Pinochet, que derrubou, em 1973, através de um golpe militar, o governo eleito do socialista Salvador Allende, instaurando umas das mais cruéis ditaduras militares da América Latina, com a prática de toda sorte de violação aos direitos humanos. Esse ditador acabou tendo sua prisão decretada pela Justiça da Inglaterra, em viagem que fez àquele país para tratar de problemas relacionados à sua saúde. O pedido de prisão foi feito por um juiz espanhol com base em violações aos direitos humanos praticados pelo ditador e seus comandados contra espanhóis, condutas como genocídio, terrorismo e torturas, considerados como crimes contra a humanidade e imprescritíveis. Escapou do julgamento, ironicamente por questões humanitárias, em face de seu precário estado de saúde e voltou ao Chile. Teve a suspensão de sua imunidade de senador vitalício decretada, abrindo ensejo a ser processado pelos crimes que cometeu, mas nunca foi condenado, pois apresentou em 2001 um atestado de demência. Faleceu em 2006 e foi enterrado sem honras de ex-chefe de Estado.

1964, com a Carta outorgada de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969 – teve, na promulgação da *Constituição cidadã*, em 05 de outubro de 1988, o renascimento do Estado de Direito em grande estilo, inclusive insculpindo em seu texto um capítulo inteiro sobre direitos e garantias fundamentais do homem<sup>35</sup>. Dentre esses direitos, considerados pela corrente jusnaturalista como incorporação dos direitos naturais à Constituição, encontra-se também o direito de *proteção ao mínimo existencial* que deriva do desdobramento de outros princípios, notadamente da capacidade contributiva, bem como se encontra em algumas passagens do texto constitucional adiante tratadas. Esse princípio merece implementação e a mais ampla efetividade, a ser alcançada especialmente pela atuação interpretativa dos operadores do Direito.

Essa hermenêutica constitucional que tem na interpretação um caminho indispensável para dar maior efetividade aos valores constitucionais é defendida por autores renomados, como KONRAD HESSE<sup>36</sup>, GOMES CANOTILHO<sup>37</sup>, INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO<sup>38</sup> e LUIS ROBERTO BARROSO<sup>39</sup>, entre outros. Esse sentido da doutrina do Direito Constitucional e a efetividade dos valores constitucionais, notadamente em relação à implementação dos Direitos Humanos é reforçada ainda pela visão garantista do direito, que trata precisamente do estudo e do desenvolvimento de mecanismos voltados a dar efetividade aos valores constitucionais, especialmente aos direitos fundamentais.

Essa teoria, de origem italiana, desenvolvida contemporaneamente pelo professor LUIGI FERRAJOLI, embora voltada para o Direito Penal, teve grande aptidão e

---

<sup>35</sup> “**Constituição cidadã**”: Expressão utilizada por ULISSES GUIMARÃES, presidente no Congresso Nacional, ao promulgá-la, em 5 de outubro de 1988.

<sup>36</sup> KONRAD HESSE - **A força normativa da Constituição**, p. 22 - afirma: “*Finalmente, a interpretação tem significado decisivo para a consolidação e preservação da força normativa da Constituição. A interpretação constitucional está submetida ao princípio da ótima concretização da norma (Gebot optimaler Verwirklichung der Norm). ...A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar, de forma excelente, o sentido (Sinn) da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação.*”

<sup>37</sup> J. J. GOMES CANOTILHO - **Direito Constitucional**, p. 227 - assevera: “*Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).*”

<sup>38</sup> **Interpretação Constitucional**, p. 61.

<sup>39</sup> **Interpretação e aplicação da Constituição**, p. 225.

amplitude suficiente para se aplicar também a outras áreas das Ciências Jurídicas, pelas quais irradiou seus fundamentos<sup>40</sup>.

No Brasil, importante obra do professor SÉRGIO CADEMARTORI dá-nos conta do desenvolvimento dessa teoria, que assume tão admirável desiderato, a merecer todo o apoio das pessoas comprometidas com o objetivo de dar maior efetividade à Constituição. CADEMARTORI resume as diversas facetas que pode apresentar essa teoria, ressaltando sempre o seu propósito de garantia e realização efetiva dos direitos fundamentais. São suas as seguintes palavras<sup>41</sup>:

*Assim, o garantismo pode referir-se a uma organização jurídica ou a uma atitude dos vários tipos de operadores jurídicos em sua atividade voltada a aplicar ou a modificar o direito. Uma organização jurídica pode-se dizer garantista quando inclui estruturas e institutos aptos a sustentar, oferecer reparo, defesa e tutela das liberdades individuais e aos direitos sociais e coletivos. Um operador dir-se-á garantista quando dedica a sua atividade a aumentar o número ou a eficácia das estruturas e instrumentos oferecidos pelos sistema jurídico para tutelar e promover aquelas liberdades e aqueles direitos.* (grifamos)

É tendo em vista esses horizontes que o estudo do mínimo existencial se deve dar, como categoria jurídica que demanda uma aproximação dessa natureza, no sentido do desenvolvimento e efetividade dos valores plasmados na Constituição, notadamente dos direitos e garantias fundamentais, eis que, embora não tenha logrado previsão literal no texto constitucional, salta aos olhos de uma singela leitura de princípios fundamentais nela insculpidos e também de especificações pontuais feitas no seu texto que consagram essa proteção da existência das pessoas e da dignidade de todo cidadão.

A preocupação com a efetividade dessa categoria de proteção vital também se revela importante quando se trata de estudar, mais adiante, o seu alcance objetivo e subjetivo, de maneira que, ao contrário da tradição européia sobre o tema, entendemos não se aplicar apenas ao imposto de renda, mas a todos os tributos e a todas as pessoas, sob pena de inefetividade do comando constitucional, que estaria flagrantemente comprometido com o exercício da competência onde esta lhe falte<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> *Apud* SÉRGIO CADEMARTORI, **Estado de Direito...**, *op. cit.*, p. 72.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 86-87.

<sup>42</sup> Essa idéia está diretamente relacionada com o fundamento e a natureza do mínimo vital, o que, para nós, é pertinente à ausência de capacidade contributiva, que coincide com a inexistência de competência tributária, tema que será oportunamente desenvolvido.

#### 1.4. A PROTEÇÃO VITAL COMO CONCEITO LÓGICO-JURÍDICO QUE TRANSCENDE AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Quando se trata da proteção vital estamos a refletir sobre um patrimônio<sup>43</sup> mínimo<sup>44</sup>, que permita a toda pessoa uma porção material básica de bens que sejam voltados para a satisfação de suas necessidades elementares. Essa idéia transcende o limite estreito do direito tributário, do direito civil<sup>45</sup>, do direito do trabalho<sup>46</sup> ou de qualquer outro

---

<sup>43</sup> O conceito de *patrimônio* é de difícil verificação, de modo que utilizamos, nesse sentido, os ensinamentos do professor LUIZ EDSON FACHIN, **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**, p. 43, perfeitamente compatibilizado com o conceito de capacidade contributiva em sentido absoluto, pressuposto - não suficiente - para permitir a tributação do Estado, já que o fato de existir patrimônio, se inferior ao mínimo, não é causa da incidência exacional: “A noção de patrimônio, embora sua definição não esteja pacificada, diz respeito a um conjunto de direitos, relações ou bens que sejam aferíveis em pecúnia, ou seja, tenham valor de troca.” E depois, na p. 271: “A semântica conceitual explode o monismo das definições. Seguramente, a noção de patrimônio não é unívoca. Trata-se de um conceito complexo e com diversos sentidos legítimos, ligados ou não à percepção econômica. No âmbito desta tarefa, sem prejuízo desses elementos culturais, o patrimônio informa uma base de bens materiais, suscetíveis de valoração, inclusive (e especialmente) pecuniária.” Para CLÓVIS BEVILÁQUA - **Theoria Geral do Direito Civil**, p. 214-216 - verificamos a problemática referida por FACHIN, quando se lê: “Para o direito, o bem é uma utilidade, porém com extensão maior do que a utilidade econômica, porque a economia gira dentro de um círculo determinado por estes três pontos: o trabalho, a terra e o valor; ao passo que o direito tem por objecto interesses que se realizam dentro desse círculo, e interesses outros, tanto do indivíduo quanto da família e da sociedade. Assim, no direito, há bens econômicos e bens que o não são. Os bens econômicos formam o nosso patrimônio. (...) Os bens constituem a parte positiva do patrimônio. Convém, portanto, deixar aqui, desde já, firmado o conceito jurídico de patrimônio. Originariamente essa palavra designava os bens de família; hoje, porém, sua significação é mais lata, e, força é dizer, ainda não muito precisa no estado actual da ciência. Parece melhor fundamentada a opinião dos que o consideram o complexo das relações jurídicas de uma pessoa, que tiverem valor econômico. Assim, compreendem-se no patrimônio tanto os elementos activos quanto os passivos, isto é, os direitos de ordem privada economicamente apreciáveis e as dividas. É a actividade económica de uma pessoa, sob o seu aspecto jurídico, ou a projecção económica da personalidade civil. RAOUL DE LA GRASSERIE compreende-o como o prolongamento da personalidade sobre as cousas, e tal modo de ver é perfeitamente aceitável, se por essa imagem se pretende significar a irradiação do agente do direito na esphera dos bens. Algumas vezes o patrimônio é concebido de um modo mais restricto, não como a totalidade das relações jurídicas apreciáveis em dinheiro, mas como aquillo que resta depois de solvidas as dividas, quae deducto aere alieno supersunt, ou como a somma dos bens concretizados em direitos actualmente existentes.” (sic)

<sup>44</sup> Conforme ensina o mestre FACHIN, na segunda edição de sua obra **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo – À luz do novo Código Civil brasileiro e da Constituição Federal**, p. 274: “O mínimo é, com efeito, conceito complexo. Num sentido estrito a noção é precária. O mínimo até pode ser a menor quantidade que preserva as características de algo.”

<sup>45</sup> Para uma visão exclusivamente voltada à proteção patrimonial a partir do Código Civil, à luz da Constituição, veja-se a já citada tese para Professor Titular da Universidade Federal do Paraná, de LUIZ EDSON FACHIN, *Estatuto jurídico...*, op. cit., passim. Confira-se também o trabalho de INGO WOLFGANG SARLET, *Mínimo Existencial e Direito Privado: Apontamentos sobre algumas dimensões da possível eficácia dos direitos fundamentais sociais no âmbito das relações jurídico-privadas*, in CLÁUDIO PEREIRA NETO SOUZA e DANIEL SARMENTO (org.). **A Constitucionalização do Direito. Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas**, p. 321-354.

isoladamente<sup>47</sup>. É uma idéia universal - não apenas de todos os ramos didaticamente autônomos do direito<sup>48</sup> -, mas que ultrapassa as fronteiras dos países, de modo que se forjou como conceito lógico-jurídico, próprio da condição da existência humana e que deve ser aplicado e protegido em todos os ramos de sua atividade.

Nada obstante, é preciso moderar essa idéia com as adaptações necessárias às idiossincrasias e vicissitudes de cada país, o que foi notado por RICARDO LOBO TORRES, que percebeu essa necessidade, ao afirmar que:

*Os direitos fundamentais e o mínimo existencial, especialmente nos países em desenvolvimento, têm uma extensão maior do que nas nações ricas, pela necessidade da proteção estatal dos bens essenciais à sobrevivência das populações miseráveis.*<sup>49</sup>

Da Espanha, FRANCISCO GARCÍA DORADO registra essas variações naturais do mínimo vital, em razão do perfil constitucional, financeiro e social de cada país<sup>50</sup>. Da

---

<sup>46</sup> Vide nessa linha, o texto de ALDACY RACHID COUTINHO, O direito constitucional a um mínimo salarial, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do IV Simpósio Nacional de Direito Constitucional)**, n. 3, p. 113 *et seq.*

<sup>47</sup> “...como la subsistencia del individuo no es una finalidad que corresponda exclusivamente al Derecho Tributario; por conseguinte, existen otros valores constitucionalmente legítimos, como la protección de la vida y la dignidad de la persona, que coadyuvan a sua consecución en otros campos del ordenamiento jurídico.” – EMILIO CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento en el sistema tributario español**, p. 62.

<sup>48</sup> Importa destacar que a autonomia de qualquer ramo do direito é apenas didática e não científica, já que pertencente ao mesmo sistema, o que, de modo irretocável já foi assinalado por PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 14-15: “Com efeito, a ordenação jurídica é uma e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas - se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretende há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressupostos que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível. (...) É o ramo didaticamente autônomo do direito. Com isso se predica banir a pretensa autonomia científica que chegam a lhe conferir autores de melhor suposição. Repetimos a inadmissibilidade de tais foros de autonomia científica, sem destruir aquele que é o mais transcendental entre os princípios fundamentais do direito – o da unidade do sistema jurídico. O direito tributário está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer.”

<sup>49</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 158.

<sup>50</sup> FRANCISCO GARCÍA DORADO, **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**, p. 187: “Esta debe ser una existencia, como ya hemos afirmado en outro lugar de esta investigación, de acuerdo con la dignidad de la persona, no meramente de mínimo físico o vital sino teniendo presente la garantía de los derechos económicos y de los objetivos económico-sociales proclamados en el texto constitucional. En cualquier caso, en la determinación de la cuantía del mínimo de recursos que ha de permanecer libre de impuestos que garanticen una existencia digna inciden

Itália, não é outro o pensamento de EMÍLIO GIARDINA<sup>51</sup>, como também, da Argentina, MARCOS GARCÍA ETCHEGOYEN, quando anotam a historicidade dessa categoria.<sup>52</sup>

Isso fica mais saliente quando se pensa nas prestações positivas que o Estado deve implementar no combate à miséria e na erradicação da pobreza, embora no âmbito de sua omissão, especificamente a tributária, não nos pareça que devam ser diferentes em países desenvolvidos, em desenvolvimento ou pobres, já que essa parcela material mínima é uma condição universal de vida, aplicável a todos os países. O que certamente é mutável são apenas os valores necessários à manutenção das pessoas em cada país, dadas as variantes econômicas e sociais existentes, e os detalhes da implementação de cada um desses valores, mas não o seu firme escopo de livrar do peso exacional do Estado esses bens mínimos afetados à existência da pessoa.

ANGELES GARCÍA FRÍAS denota também a necessidade dessa inter-relação entre os vários ramos do direito, para fins de uma proteção existencial plena e, por conseguinte, efetiva do mínimo vital, fruto de uma **trama de regras jurídicas** provenientes dos mais variados ramos, didaticamente autônomos do Direito, e que, segundo o exame conjunto dos seus vários quadrantes, o resultado poderia afetar a dimensão do mínimo vital. Vejamos seu pensamento:

*...reiteradamente ha manifestado el Tribunal Constitucional Federal que no cabe observar el Impuesto sobre la Renta como algo aislado, sino que es necesario establecer una conexión de éste con otras ramas del Derecho, en especial con el Derecho social. Éste determina las ayudas que el individuo carente de medios y su familia reciben del Estado para atender a sus necesidades vitales. Sólo una observación conjunta de ambas ramas del Derecho permitirá conocer en que medida el Estado deja libre de gravamen los ingresos necesarios para cubrir las necesidades inherentes a la existencia del individuo y, en su caso, de su familia.*<sup>53</sup>

---

*diversos factores, entre otros, el coste de la vida del país, su nivel de desarrollo, las prestaciones sociales y nivel de servicios públicos que satisfaga el Estado reconocidas por otras ramas del Derecho."*

<sup>51</sup> EMÍLIO GIARDINA. **Le basi teoriche del principio della capacita contributiva**, p. 449, quando afirma que o mínimo vital se orienta em razão da "*capacidad contributiva de la colectividad y las necesidades financieras del Estado.*"

<sup>52</sup> Em tese de doutoramento, em que faz uma comparação entre os direitos espanhol e argentino, a respeito da capacidade contributiva, e que foi defendida na Universidade de Salamanca, MARCOS F. GARCÍA ETCHEGOYEN, - **El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino**, p. 32, também registra que: "*El mínimo exento individual es un concepto relativo em cuanto varía, no sólo en función del tiempo y del lugar, sino también conforme el grado de desarrollo económico, social y político del país en que se pretende instaurar.*"

<sup>53</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 54.



É claro que os direitos sociais têm um peso importante quando se trata de proteção existencial, pois são esses direitos que estabelecem boa parte dos créditos que vão satisfazer essas necessidades mínimas das pessoas, daí porque é interessante que o legislador tributário quando se manifeste a respeito do mínimo existencial, também observe regras de outros ramos jurídicos para alcançar uma dimensão sistemática desses direitos.<sup>54</sup> É por isso que o direito tributário não pode prescindir da interação com outros quadrantes jurídicos, seja para observar parâmetros a serem utilizados na proteção vital, seja até para, com a contundência do instrumento tributário, servir aos demais ramos jurídicos, emprestando-lhes mais eficácia em razão da sua notória efetividade na promoção de comportamentos.

Com efeito, pode-se pensar em um patrimônio mínimo de garantias trabalhistas, plasmado no salário mínimo constitucional; ou na existência de um meio-ambiente mínimo<sup>55</sup>, com a proteção necessária dos seus elementos essenciais que devem ser

---

<sup>54</sup> Sobre tudo os dispositivos constitucionais que tratam de garantir direitos sociais, notadamente aqueles estampados no art. 7º da Constituição, especialmente o salário mínimo constitucional, que oferece parâmetros para determinar, **v.g.**, a dimensão do mínimo vital quanto aos vários tributos. Não olvidamos, outrossim, as discussões que permeiam a questão da eficácia jurídica dos direitos sociais. Vale, por todos, o registro sintético de RICARDO LOBO TORRES – **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 188-189 – ao informar sobre a disputa doutrinária e eficácia desses direitos: “*Os direitos econômicos e sociais existem, como já vimos, sob a ‘reserva do possível’ ou da ‘soberania orçamentária do legislador. Mas há juristas, de posições extremadas, que advogam a eficácia dos direitos sociais independentemente de lei: o constitucionalista português J.J. Gomes Canotilho até no título de um de seus livros falava em ‘Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador’, defendendo a idéia de que os direitos sociais ‘são direitos originários a prestações (fundados na Constituição) e não direitos a prestação derivados da lei’; o constitucionalista alemão P. Häberle, como já dissemos, desloca o problema da reserva da lei formal para uma difusa reserva do processo e retira do Parlamento a exclusividade para tornar efetivos os direitos fundamentais sociais.*” Ainda sobre a efetividade dos direitos sociais e também a questão de serem identificados com os direitos fundamentais, confira-se CLÊMERTON MERLIN CLÈVE, O Desafio da Efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do IV Simpósio Nacional de Direito Constitucional)**, v. 3, p. 289 *et seq.* Também sobre o tema, veja-se CLÁUDIA MARIA DA COSTA GONÇALVES, **Direitos Fundamentais Sociais – Releitura de uma Constituição Dirigente**, *passim*. Vale também o registro de ROBERT ALEXY - Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Para a relação entre Direitos do Homem, Direitos Fundamentais, Democracia e Jurisdição. **Revista de Direito Administrativo**, n. 217, p. 61 - onde se vê o critério para que determinado direito seja considerado como fundamental e especificamente em que medida os direitos sociais são considerados mínimos existenciais: “*...um interesse ou uma carência é fundamental quando sua violação ou não-satisfação significa ou a morte ou o sofrimento grave ou toca no núcleo essencial da autonomia. Daqui são compreendidos não só os direitos de defesa liberais clássicos, senão, por exemplo, também direitos sociais que visam ao asseguramento de um mínimo existencial.*”

<sup>55</sup> Para considerações sobre a imposição tributária e o meio ambiente, vide na doutrina estrangeira o interessante trabalho do professor de Direito Financeiro da Universidade de Nápoles “Federico II”,

defendidos pela legislação; ou no direito administrativo, quando determina que os precatórios alimentares têm prioridade sobre os demais (art. 78 da ADCT da Constituição) ou mesmo quando estabelece percentuais mínimos de recursos aplicáveis à educação e saúde (artigo 212 da CF/88)<sup>56</sup>; de um patrimônio mínimo civil, composto da moradia familiar (bem de família protegido pela 8.009/90<sup>57</sup>), do salário, dos móveis e utilidades domésticas que guarnecem a casa, do vestuário, da pequena propriedade rural etc, que recebem proteção legislativa no Brasil contra a penhora (art. 655 do CPC), ou mesmo a doação contida (art. 548 do Código Civil em vigor), onde é nula a doação de bens sem reserva de usufruto, ou de meios necessários à subsistência do testador e muitas outras hipóteses encontráveis nas legislações específicas dentro dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito, e que são voltados para a proteção existencial mínima.

Vale lembrar também que, no plano jurisprudencial, já declarou o Supremo Tribunal Federal, recentemente, que o direito dos idosos com mais de 65 anos a utilizar o transporte público gratuitamente é, do mesmo modo que todos os outros exemplos elencados acima, embora ainda não reconhecidos como tais pelo STF, expressão do mínimo existencial<sup>58</sup>. Também decidiu, em outra oportunidade, que a intervenção

---

RAFFAELE PERRONE CAPANO, La imposición y el medio ambiente, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes**, T. I, p. 421-540. No direito nacional, vejam-se, os trabalhos de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito tributário e meio ambiente**. Também a obra de LISE VIEIRA DA COSTA TUPIASSU, **Tributação ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Ou ainda o livro da professora paranaense SIMONE MARTINS SEBASTIÃO, **Tributo ambiental – Extrafiscalidade e função promocional do direito**.

<sup>56</sup> “A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

<sup>57</sup> Interessante que a exemplo do que entendemos cabível também quanto ao mínimo vital no âmbito tributário, conforme se demonstrará mais adiante, a jurisprudência tende a fazer uma interpretação extensiva desse instituto, pois a afetação dos recursos provenientes da locação desse imóvel único, também manterá protegido o recurso quando for destinado para complementar a renda familiar, como se observa, por exemplo, da recente decisão do STJ: “Penhora. Bem de família. Locação. Faz jus aos benefícios da Lei n. 8.009/1990 o devedor que, mesmo não residindo no único imóvel que lhe pertence, utiliza o valor obtido com a locação desse bem como complemento da renda familiar, considerando que o objetivo da norma é o de garantir a moradia familiar ou a subsistência da família. Precedentes citados: AgRg no Ag 385.692-RS, DJ 19/8/2002, e REsp 315.979-RJ, DJ 15/3/2004. REsp 243.285-RS, Rel. Min. Luís Felipe Salomão, julgado em 26/8/2008.”

<sup>58</sup> Acórdão proferido na ADI 3768/DF, Rel. Min. Carmen Lúcia, publicado em 26.10.2007 – disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), acesso em 20.04.2008 - de onde se retira o seguinte excerto: “A gratuidade do transporte coletivo representa uma condição mínima de mobilidade, a favorecer a participação dos idosos na comunidade, assim como viabiliza a concretização de sua dignidade e do seu bem-estar, não se

judicial na declaração de violação de preceito fundamental - por ocasião da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2003 não ter contemplado a determinação constitucional de gastos mínimos com a saúde - reflete modo de preservação do mínimo vital<sup>59</sup>.

De outro lado, o Estado na sua prestação comissiva no sentido de realizar prestações sociais positivas para a proteção existencial pode, além das tradicionais políticas públicas de prestações materiais ou pecuniárias, até mesmo interferir na propriedade privada e submetê-la ao interesse público, invocando sua função social, o que pode acontecer com bens imóveis ou móveis, como produtos ou serviços essenciais ao consumo e uso do povo, consoante assinalado por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO e previsto na legislação pátria.<sup>60</sup>

---

*compadece com condicionamento posto pelo princípio da reserva do possível. Aquele princípio deverá se compatibilizar com a garantia do mínimo existencial, sobre a qual disse, em outra ocasião, ser 'o conjunto das condições primárias sócio-políticas, materiais e psicológicas sem as quais não se dotam de conteúdo próprios os princípios constitucionalmente assegurados, em especial aqueles que se referem aos fundamentais individuais e sociais..., que garantem que o princípio da dignidade humana dota-se de conteúdo determinável (conquanto não determinado expressamente na norma constitucional que o expressa), de vinculabilidade em relação aos poderes públicos, que não podem atuar no sentido de lhe negar existência, ou de não lhe assegurar a efetivação, de densidade que lhe oferece conteúdo específico sem o qual não se pode afastar o Estado.'* (sic)

<sup>59</sup> Acórdão proferido na ADPF 45, Rel. Min. Celso de Mello, informativo STF 345/2004 – disponível em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), acesso em 20.05.2008. Nessa decisão, tratando sobre a discricionariedade na implementação de políticas públicas cedendo passo ao controle judicial para a preservação do mínimo existencial à saúde, pois a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2003 (Lei 10.707/03), tinha recebido veto presidencial na parte que determinava a aplicação do valor mínimo constitucional para a saúde, cuja decisão recebeu a seguinte ementa: “*Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. A questão da legitimidade constitucional do controle e da intervenção do Poder Judiciário em tema de implementação de políticas públicas, quando configurada hipótese de abusividade governamental. Dimensão política da jurisdição constitucional atribuída ao Supremo Tribunal Federal. Inoponibilidade do arbítrio estatal à efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais. Caráter relativo da Liberdade de Conformação do Legislador. Considerações em torno da cláusula da 'Reserva do Possível'. Necessidade de preservação, em favor dos indivíduos, da integridade e da intangibilidade do núcleo consubstanciador do 'mínimo existencial'. Viabilidade instrumental da Arguição de Descumprimento no processo de concretização das liberdades positivas (direitos constitucionais de segunda geração).*” Da decisão ainda se destaca a seguinte passagem: “*Não se mostrará lícito, contudo, ao Poder Público, em tal hipótese, criar obstáculo artificial que revele – a partir de indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa – o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor das pessoas e dos cidadãos, de condições materiais mínimas de existência.*”

<sup>60</sup> **Curso de direito administrativo**, p. 763: “*Também em vista da função social da propriedade, a Lei Delegada 4, de 26.9.62 (com as alterações provenientes do Decreto-lei 422, de 20.1.69, do Decreto-lei 2.339 de 26.6.87, da Lei 7.784, de 28.6.89, e da Lei 8.881, de 3.6.94), que 'dispõe sobre a intervenção no domínio econômico para assegurar a livre distribuição de produtos necessários ao consumo do povo', autoriza a União a intervir neste domínio para assegurar a livre distribuição de mercadorias e serviços essenciais ao consumo e uso do povo, nos limites ali fixados (art. 1º). Ela o fará por compra ou desapropriação de bens e requisição de serviços. No art. 11 arrola umas tantas infrações contra a ordem econômica e prevê as correspondentes sanções, também mencionadas no art. 12. Algumas infrações contra a ordem econômica são capituladas como crime na Lei 8.137, de 27.12.90 (art. 4º e 7º). Cabe*

O interessante de notar é que se trata de mínimo material protegido, originário dos mais diversos ramos do direito, mas que encontram no direito tributário uma teorização específica, o que não quer dizer, no entanto, que se trate de categoria exacional apenas, já que deve ser amplamente protegido em todas as searas jurídicas e com o maior número de instrumentos jurídicos possíveis. Daí a importância de sua teorização, debates e conhecimento em todos os quadrantes do direito.

O Tribunal Constitucional espanhol, v.g., já teve oportunidade de se utilizar amiúde desse instituto para defesa existencial em outros campos do direito, como para proteger bens básicos da “*embargabilidad*” - possibilidade de constrição jurídica - assistida ao credor na Espanha<sup>61</sup> - conforme anotou FRANCISCO GARCÍA DORADO<sup>62</sup>, acompanhado também por CENCERRADO MILLÁN, que mais explicitamente registrou:

*Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha utilizado en varias ocasiones la idea del mínimo vital o de subsistencia como argumento para resolver cuestiones ajenas al Derecho Tributario. De este modo, por ejemplo, la protección de las necesidades vitales del individuo y de la familia han servido de límite infranqueable a la potestad de embargabilidad concedida al acreedor. En este sentido, el Alto Tribunal ha firmado que ‘los valores constitucionales, que conceden legitimidad al límite que la inembargabilidad impone al derecho del acreedor a que se cumpla la sentencia firme que le reconoce el crédito, se encuentran en el respeto a la dignidad humana, configurado como el primero de los fundamentos del orden político y de la paz social en el art. 10.1 de la Constitución, al cual repugna, según aduce el Abogado del Estado, que la*

---

ressaltar ainda nessa linha, que a legislação penal também conta com proteção ao mínimo existencial, na medida em que deixa, por exemplo, de criminalizar o denominado *crime famélico*, excepcionado pela construção doutrinária e pretoriana, embora não conte com previsão legal expressa, já que são crimes praticados para a sobrevivência da pessoa e que podem ser considerado também como um ramo dessa trama legal de diversas matizes e searas jurídicas, para a proteção existencial no Brasil.

<sup>61</sup> Do mesmo modo que no Brasil, também na Espanha há a previsão da impenhorabilidade de bens, sendo o que assinala o Tribunal Constitucional espanhol, com a diferença de que lá não é qualquer valor de salário que é impenhorável, mas apenas aquele que seja equivalente ao salário mínimo interprofissional. Vejamos: “*Incluso el Tribunal Constitucional señala la amplia discrecionalidad de la que goza el legislador en la fijación de la cuantía del mínimo vital cuando establece que ‘corresponde al legislador, sin duda, determinar cuál sea, a estos efectos, el nivel económico de subsistencia de las personas, y así lo ha hecho, con carácter general, en los arts. 1.449 y 1.451 de la LEC. El primero de tales preceptos dispone, en su párrafo segundo, que ‘es inembargable el salario, jornal, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofissional.’*” – CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, p. 61.

<sup>62</sup> **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**, p. 188-189: “*El tribunal Constitucional (SSTC 113/1989, de 22 de junio y 158/1993, de 6 de mayo, sobre el nivel de renta por debajo del cual debe concederse la justicia gratuita o establecerse la inembargabilidad de los sueldos y pensiones) ha considerado que el mínimo de subsistencia podría cuantificarse en una o dos veces, según el asunto tratado, el salario mínimo interprofissional.*”

*efectividad de derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada.*<sup>63</sup>

Assim, não é impróprio se afirmar que a proteção material existencial é conceito lógico-jurídico assimilado universalmente, que transcende a qualquer ramo do direito isoladamente e que deve ser desenvolvido e protegido pelas mais diversas legislações e estudada nos vários ramos do direito por imposição de princípios constitucionais diversos, que lhe dão fundamentos específicos em cada seara jurídica, dentre eles, o da dignidade humana, do salário mínimo constitucional, do pleno desenvolvimento da personalidade humana, da liberdade, da solidariedade social etc. Sendo assim, cada ramo didaticamente autônomo do direito deve buscar seu fundamento para a proteção material mínima de acordo com suas específicas funções e objetivos, e de acordo com a sua própria racionalidade, que conduzirá certamente a uma teorização também peculiar em cada um desses quadrantes específicos do direito.

Nesse passo, considerando que o objeto de nossa atenção é voltado para a proteção existencial a partir das regras tributárias, podemos adiantar que é no princípio da capacidade contributiva, no seu aspecto negativo - onde não exista aptidão para contribuir -, que consideramos a mais apropriada e específica fundamentação para a proteção patrimonial mínima ante a potestade tributária estatal, ainda que não se possa olvidar os demais fundamentos que, de um modo ou de outro, também contribuem para forjar uma cultura de proteção vital também quanto aos tributos. Assim, pode-se afirmar que pela sua acentuada e ampla repercussão é especialmente no âmbito exacional que se observa mais nitidamente a necessidade dessa proteção existencial, já que aqui ela diz respeito ao funcionamento e à racionalidade do próprio sistema tributário, visceralmente atrelado aos objetivos constitucionalmente impostos ao Estado brasileiro, consoante previsão do artigo 3º da Carta da República em vigor.

Desse modo, pode-se afirmar que a proteção do patrimônio tributário mínimo como valor universal exigido constitucionalmente, deve ser articulada com outros ramos do direito, de forma a buscar implementar, através do **estímulo** poderoso dos instrumentos tributários, valores constitucionalmente desejados. É natural, portanto, que

---

<sup>63</sup> **El mínimo exento...**, *op. cit.*, p. 60-61.

a proteção patrimonial mínima, embora por fundamentos diversos nos vários ramos do direito, possa entrelaçar-se com outras normas, de natureza diversa, no sentido de reforçar a sua proteção, instrumentalizando desse modo, os tributos, para implementar esse desiderato.

Para ilustrar, é o que ocorre nitidamente com o direito ambiental, que vem buscando mais recentemente apoio no direito tributário e no seu modo eficiente de persuadir condutas para, *v.g.*, desestimular o desperdício através do agravamento da carga tributária, ou para estimular condutas ambientalmente mais saudáveis, mediante a concessão de benefícios tributários para aqueles que tenham um comportamento ambientalmente desejável. Trata-se de nítido caráter extrafiscal dos tributos, que revela sua instrumentalidade para fins de alcançar valores constitucionalmente desejáveis mediante o manejo do instrumento tributário.

É por isso que se demonstra preciso o pensamento de CENCERRADO MILLÁN quando afirma que a nota de exclusividade do Direito Tributário está devidamente limitada a um único aspecto:

*...lo que sí es exclusivo del Derecho tributario es la apreciación de esa riqueza desde la perspectiva del deber de contribuir, que configura la auténtica definición del concepto de capacidad económica, y por ello, también das consecuencias jurídicas que, como el mínimo exento, se desprenden de la citada perspectiva de análisis.*<sup>64</sup>

Logo, pode-se reafirmar a transcendência do mínimo indispensável não apenas quanto às fronteiras dos países - tendo em vista sua notória universalidade, que acaba por fornecer-lhe o *status* de conceito lógico-jurídico, tendo apenas nuances jurídico-positivas - mas também em relação aos ramos do direito, desde que sendo esse conceito um valor a ser protegido por todo o ordenamento jurídico, impõe-se sua integral proteção mediante todos os instrumentos disponíveis no arsenal jurídico de um país, independentemente de ter sido forjado em teorização própria ou classificada como afetada a este ou àquele ramo jurídico.

---

<sup>64</sup> El mínimo exento..., *op. cit.*, p. 64.

### **1.5. IMPOSIÇÃO DA PROTEÇÃO EXISTENCIAL COMO COROLÁRIO DA INEXISTÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR O MÍNIMO MATERIAL**

No contexto dos valores liberais, talvez tenha sido ADAM SMITH dentre os pensadores, um dos mais precisos ao declarar os desideratos elementares de um estadista na condução de seu governo e o de um legislador no exercício do seu mister:

*...dois objetos são os que representam a Economia Política, considerada um dos ramos da ciência de um legislador e que deve cultivar um estadista: o primeiro, ministrar ao povo ou nação, respectivamente, abundante subsistência, ou falando com mais propriedade, habilitar a seus indivíduos e colocá-los em condições de poder sustentar-se por si mesmos de tudo que necessitam, e o segundo, prover o Estado ou República de rendas suficientes para os serviços públicos e despesas com os gastos comuns, dirigindo-se em ambos objetivos para enriquecer ao Soberano e ao povo como tal.<sup>65</sup>*

De sua verificação revela-se a necessidade do Estado de prover-se de recursos suficientes para satisfazer os gastos públicos e, por outro lado, também de permitir aos indivíduos as condições necessárias para que possam sobreviver por si mesmos, desenvolvendo-se e sustentando-se por seus próprios meios<sup>66</sup>. Decorre logicamente dessas assertivas que, se por um lado o Estado tem o direito de apropriar-se de parte da riqueza do particular, por outro, também deve oferecer condições para o

---

<sup>65</sup> *Apud* CENCERRADO MILLAN, **El mínimo exento...**, p. 13 (tradução livre).

<sup>66</sup> No que concerne aos recursos do Estado, sua origem é um dos relevantes aspectos que diferenciam o chamado Estado fiscal, Estado patrimonial e o Estado tributário, conforme salientado por JOSÉ CASALTA NABAIS - **Estudos de direito fiscal – Por um Estado fiscal suportável**, p. 25-32 – onde se lê: “Pois bem, olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. Porventura o instrumento que historicamente se revelou e continua a revelar como o mais adequado à materialização desse desiderato. (...) Um estado de tipo patrimonial consubstanciou, desde logo, a primeira forma de estado (moderno) – o estado absoluto do iluminismo – que foi predominantemente um estado não fiscal. Na verdade, o seu suporte financeiro era fundamentalmente, de um lado e em continuação das instituições que o precederam, as receitas do seu património ou propriedade e, de outro, os rendimentos da actividade comercial e industrial por ele assumida em tributo justamente ao ideário iluminista. (...) Mas, se o estado fiscal exclui um estado patrimonial, a exclusão de um estado patrimonial não implica necessariamente um estado fiscal. Com efeito, idêntico desiderato se pode conseguir através da instituição de um estado tributário (fee state), isto é, de um estado predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais (impostos), mas em tributos bilaterais (taxas). (...) Todavia, uma tal possibilidade é mais aparente do que real. Com efeito, a generalidade dos estados actuais constituem estados fiscais e não estados tributários no sentido referido.”

desenvolvimento do indivíduo e suas potencialidades, voltadas para dotá-lo de condições de sobreviver e de se auto-sustentar.

Nesse diapasão, como ocorre amiúde nos Estados Democráticos de Direito, não há direitos ilimitados, pois eles sempre estarão relacionados ou conformados por outros direitos ou princípios insertos no mesmo sistema jurídico, premissa que não escapa sobretudo ao exercício dos poderes exacionais do Estado, explícita e implicitamente limitados por diversos dispositivos constitucionais, que formam o que se convencionou chamar de *estatuto do contribuinte*<sup>67</sup>, reunidos especialmente no texto constitucional, dentre os quais, talvez o de maior destaque seja o princípio da capacidade contributiva, base apropriada da tributação e, se aplicado corretamente, um dos mais adequados para implementar um sistema tributário justo<sup>68</sup> e socialmente eficaz, sobretudo se respeitados os limites da tributação estatal por ele forjados: a proteção existencial e a proibição de confisco.

Outrossim, deve-se salientar desde logo que o campo de atuação da competência tributária do Estado está marcado pela existência de capacidade contributiva. Vale dizer, apenas onde a capacidade contributiva está presente é que se pode vislumbrar a possibilidade de tributação, o que significa que como o patrimônio que compõe o mínimo existencial não representa capacidade contributiva, somente após esses valores é que surge a possibilidade de gravame pelo Estado. E isso se aplica a todos os tributos,

---

<sup>67</sup> Sobre esse tema, especialmente quanto ao seu conteúdo e alcance, confira-se HUMBERTO ÁVILA, *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*, **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributários**, n. 7, p. 73-104. Vide ainda ROQUE ANTONIO CARRAZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 380-384. Também RICARDO LOBO TORRES, *Direito Humanos e Estatuto do Contribuinte*, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord), **Tratado de Derecho Tributario**, p. 165, aponta alguns princípios fundamentais arrolados pelo professor italiano VICTOR UCKMAR, que, curiosamente não insere a proteção vital entre as favorecidas no seu estatuto do contribuinte: “1. o direito a comportamentos de boa fé por parte da administração; 2. o direito à tutela por excesso de pressão legislativa e à certeza do direito; 3. o direito à informação sobre a interpretação das leis e sobre a consequência do seu próprio comportamento; 4. o direito de ser informado e ouvido; 5. o direito de não ser obrigado a deveres inúteis ou excessivamente dispendiosos com relação aos resultados; 6. o direito à rapidez e oportunidade de ação administrativa no campo fiscal; 7. o direito de não pagar mais do que está previsto na lei; 8. o controle sobre a aplicação da lei; 9. direito à transparência estatística e ao conhecimento dos agregados econômicos tributários; 10. o direito a ser posto no mesmo plano da administração no que se refere aos pagamentos, juros e reembolsos.”

<sup>68</sup> Especialmente se considerarmos que antes do advento desse princípio, a distribuição da carga tributária não existia, sendo o seu pesado ônus atribuído integralmente ao povo de forma arbitrária, pois sem qualquer parâmetro de medição, até porque vigorava o entendimento de que “*O costume antigo era que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com seu sangue e o clero com suas preces*” - resposta do Bispo de Sens ao apelo do Cardeal Richelieu para que o clero pagasse impostos – JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito Tributário – Capacidade Contributiva**, p. 8, nota 6.



desde que nos filiamos à doutrina que entende que o princípio da capacidade contributiva, como corolário da igualdade no âmbito tributário, deve ser aplicado a todas as exações, embora com alguma adaptação às características específicas de cada um, conforme se demonstrará mais adiante<sup>69</sup>.

Com efeito - atribuindo ênfase apenas ao limite existencial - se é verdade que o Estado tem a possibilidade de criar tributos – o que implica algumas polêmicas -<sup>70</sup> e

---

<sup>69</sup> Vide, por enquanto, apenas o registro sucinto de KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 67: “Se segundo TIPKE, a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva, ou se, de acordo com Rothmann, ‘e da análise da capacidade econômica que resultará a determinação do limite que separa a tributação legítima do confisco inconstitucional’, e se o art. 150, IV, da Constituição Federal/1988 veda ‘à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (...) utilizar tributo [e não apenas imposto] com efeito de confisco (...)’, logo, é impossível negarmos a eficácia negativa do princípio da capacidade contributiva para todos os tributos, inclusive contribuições sociais, contribuições de melhoria e taxas. Por que, então, dispõe o art. 145, par. 1º, que ‘os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte? Porque apenas os impostos estão obrigados à observância do ‘sempre que possível forte’, ou seja, em seus dois aspectos: o positivo e o negativo.”

<sup>70</sup> Sobre um competente estudo à propósito da competência tributária, mormente a respeito da disputa se a Constituição cria ou não tributos, vide o artigo, sempre agradável, do professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA - E, afinal, a Constituição cria tributos!, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 595-642 - quando, revendo posicionamento anterior, junta-se a SOUTO, no sentido de entender que efetivamente a Constituição cria tributos, porquanto, nas suas palavras “Trata-se, pois, de ‘criação, no jurídico, como produção, consequência do desempenho humano, que redunde em algo novo a começar de recursos que o antecedem’. E muito embora se fale em algo que nunca teria existido antes, marcado pela originalidade, frise-se que ‘o grau de novidade será sempre relativo’ (...). Nesse sentido, ‘encontramos a criação do Direito em todos níveis da hierarquia das leis’, desde a constituição até os atos administrativos ou judiciais. Não obstante prefiram os juristas sempre falar, aqui, de aplicação do Direito, inegavelmente é concomitante a idéia de sua produção. Bem o advertiu Hans Kelsen: ‘A aplicação do Direito é simultaneamente produção do Direito. Estes dois conceitos não representam, como pensa a teoria tradicional, uma oposição absoluta. É errado distinguir entre atos de criação e atos de aplicação do Direito. Com efeito (...) todo ato jurídico é simultaneamente aplicação de uma norma superior e produção, regulada por esta norma, de uma norma inferior.’ (...) Aliás, se é verdade que uma norma superior pode determinar tanto o órgão e o processo de criação da norma inferior quanto o seu conteúdo (Kelsen), não é menos verdade que tal não ocorre de forma exaustiva. Não disse outra coisa José Souto Maior Borges, ao defender a tese da instituição de tributo já no Alto Diploma: ‘Deve-se insistir pois que a lei superior (...) só determina até certo ponto o conteúdo da norma inferior (...)’. (...) Em nenhum momento da sua brilhante advocacia da tese, José Souto Maior Borges declarou plenamente instituído o tributo no Código Maior. Teve sempre a cautela e a sutileza próprias da precisão científica, que reconhecidamente o caracteriza, para dizer ‘iniciado’ o processo com a promulgação constitucional, para afirmar ‘iniciada’ a criação do tributo com a outorga de competência. Algo insuficiente, admite, mas que já é ‘algo’; pois insuficiente não equivale a inexistente. (...) Com esses raciocínios, ‘revemos e retificamos a posição anteriormente assumida. Inclusive para admitir o estudo científico-jurídico de um tributo na esfera exclusivamente constitucional’. Não mais pensamos, pois, seja um despropósito ou um disparate o exame do Imposto sobre Grandes Fortunas (Constituição, art. 153, VII), mesmo não o tendo contemplado ainda o legislador infraconstitucional competente.” – p. 633, 635, 637-638 e 639. Em sentido oposto, porém, vide, por todos, como representante da tradicional e majoritária doutrina, ROQUE ANTONIO CARRAZA, *Curso...*, op. cit., p. 444-445: “A Carta Suprema não criou tributos. Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo.

exigi-lo de quem revele capacidade contributiva, não é menos correto dizer que no exercício desse *dever fundamental de pagar tributo* – expressão legítima, mas que também envolve alguma controvérsia<sup>71</sup> - o contribuinte deve ter respeitado o patrimônio mínimo que lhe permita subsistir<sup>72</sup>. Daí porque o patrimônio *afetado* para esse fim não pode ser violado pelo Estado sob qualquer pretexto, pois que, desse modo, estaria indo de encontro não apenas aos ensinamentos do *pai da economia moderna* e um dos

---

*Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o poder constituinte é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência. (...) Quando afirmamos que a Constituição não criou tributos, estamos emprestando à frase um significado preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas.... Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária. Ora, isto só se verifica subsecutivamente à edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma. Antes, não. (...) Logo, neste sentido, a Constituição não criou tributos, assim como, mal comparando, não criou penas, só porque autorizou o legislador nacional a cuidar do assunto (art. 22, I)."*

<sup>71</sup> Sobre o tema da obrigação de pagar tributo ser considerado como dever fundamental, vide a monumental obra de JOSÉ CASALTA NABAIS - **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 64-73 - onde se observa a definição de deveres fundamentais e sua relação com os direitos fundamentais, na seguinte medida: "...os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, uma categoria que, como correctivo de liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objectivos do bem comum. Ora, tendo isto presente, é possível falar de um conceito de deveres fundamentais, e de um conceito material, algo paralelo ao dos direitos fundamentais. Não, por certo, de um conceito com carácter absoluto ou definitivo, apoiado numa lógica forte ou bivalente, mas antes de um conceito algo relativo ou tipológico, que se baste em dar resposta à larga maioria das situações, aos casos regras ou casos normais. Nestes termos, podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais (...)." Vide também o estudo do dever fundamental de pagar tributo e sua relação com outros princípios jurídicos no trabalho de MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA, Por uma visão jusfundamental do tributo, in ADILSON RODRIGUES PIRES e HELENO TAVEIRA TÔRRES (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, p. 363-430. Em sentido contrário, porém, a crítica do professor catedrático de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Sevilha, GARCIA JAIME AÑOVEROS - Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales, in **Colección Financiero. Garantías constitucionales del contribuyente**, p. 104: "*No existe, se mire como se mire, un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico. El art. 31, CE no establece un deber, sino unas limitaciones al ejercicio del poder tributario del Estado, que tendrá que estar sujeto al cumplimiento de los requisitos de generalidad, capacidad, igualdad, etc.*" (sic).

<sup>72</sup> Não se pode aceitar que o Estado, no exercício de sua competência, também possa aniquilar as possibilidade materiais de sobrevivência das pessoas, nada obstante a máxima de JOHN MARSHALL, um dos mais célebres dos juízes da Suprema Corte americana, de que "*o poder de tributar envolve também o poder de destruir*" - apud CASALTA NABAIS, **Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal suportável**, p. 25.

teóricos do *liberalismo econômico*<sup>73</sup>, mas, sobretudo, de encontro aos objetivos constitucionalmente vinculados às condutas estatais no Brasil, consoante se observa do artigo 3º da Constituição da República em vigor<sup>74</sup>, pois não estará contribuindo para uma sociedade justa e solidária, nem estará erradicando a pobreza<sup>75</sup> e a marginalização, nem reduzindo as desigualdades e muito menos sendo socialmente eficiente nos atos que pratica.<sup>76</sup> Até porque, como bem ressalta, da Universidade Federal do Paraná o professor

---

<sup>73</sup> Economista dos mais importantes da história, conhecido como o “pai da economia moderna”, ADAM SMITH nasceu na Escócia em 1723 (a data exata de seu nascimento é desconhecida, provavelmente em 05 de junho de 1723, segundo John Rae, um de seus mais famosos biógrafos), filho de família rica, mas não nobre, foi contemporâneo e amigo de Hume e Voltaire. Foi reitor da Universidade de Glasgow, na Escócia, onde também estudou e lecionou. Sua obra mais importante é “A Riqueza das Nações”, escrita em 1776, tida como o marco inicial do enfoque científico dos fenômenos econômicos. Como assessor de Townshend, Ministro da Fazenda inglês, responsável pela política fiscal nas colônias americanas, posiciona-se contra o imposto adicional do chá, que levou as colônias inglesas na América à rebelião. Morreu em Edimburgo, em 17 de julho de 1790, ao 66 anos de idade. Autor de *Uma investigação sobre a natureza e a causa da riqueza das nações*, sua obra de maior repercussão, onde procurou demonstrar que a riqueza das nações resultava da atuação de indivíduos que, movidos apenas pelo seu próprio interesse (*self-interest*), promoviam o crescimento econômico e a inovação tecnológica, o que pode ser ilustrado pela sua afirmação de que “*não é da benevolência do padeiro, do açougueiro ou do cervejeiro que eu espero que saia o meu jantar, mas sim do empenho deles em promover seu próprio 'auto-interesse'*”. Assim acreditava que a iniciativa privada deveria ser deixada agir livremente, com pouca ou nenhuma intervenção governamental. A competição livre entre os diversos fornecedores levaria forçosamente não só à queda do preço das mercadorias, mas também a constantes inovações tecnológicas, no afã de baratear o custo de produção e vencer os competidores. Uma breve síntese sobre o autor, encontra-se em MICHAEL H. HART, *As 100 Maiores Personalidades da História – Uma classificação das pessoas que mais influenciaram a História*, p. 197-200.

<sup>74</sup> “Art. 3º - *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.*”

<sup>75</sup> Seguramente a carência de condições para uma existência digna reflete diretamente nos índices de pobreza do país. No entanto, pesquisas dão conta de que esse índices não são elevados pela escassez de recursos, mas pela sua má distribuição, com o que o fator tributário e a desproteção patrimonial mínima tem papel determinante. Nesse sentido, vide RICARDO PAES BARROS, RICARDO HENRIQUE e ROSANA MENDONÇA, **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**, apud LÍLIAN MÁRCIA BALMANT EMERIQUE, O princípio da igualdade e o mínimo existencial: O tratamento no Sistema Constitucional, in EDUARDO DOMINGOS BOTALLO (coord.), **Direito Tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**, p. 293, nota 22: “Ao analisar, de forma exaustiva e a partir de diversos critérios, esse aspecto de determinação da pobreza, pretendemos demonstrar que a pobreza no Brasil não deve ser associada prioritariamente à escassez, absoluta ou relativa, de recursos. Assim, podemos confirmar a primeira parte de nosso diagnóstico – o Brasil, apesar de dispor de um enorme contingente de sua população abaixo da linha da pobreza, não pode ser considerado país pobre, e a origem dessa pobreza, não residindo na escassez de recursos, deve ser investigada em outra esfera.” Para uma visão documentada sobre os índices de pobreza no mundo, vide relatório feito pelo Banco Mundial - **Globalização, Crescimento e Pobreza – A visão do Banco Mundial sobre os efeitos da Globalização**.

<sup>76</sup> O princípio da eficiência teria sido inserido na Constituição de 1988 com a emenda constitucional 19/98, como se, antes dela, o administrador pudesse desperdiçar os recursos públicos ou utilizá-los de maneira irresponsável. A nossa tradição positivista, no entanto, empurra-nos para identificar segurança jurídica com a lei, fazendo-nos sentir mais seguros juridicamente se tudo estiver previsto expressamente e com todas as letras no dispositivo legal. Mesmo com essa previsão, contudo, já não a aplicamos regularmente.

EGON BOCKMANN MOREIRA, embora se referindo de forma restritiva apenas à Administração Pública, mas que entendemos também se aplicar a todos os atos estatais, inclusive o legislante e sobretudo quando se refere à proteção existencial:

*O princípio da eficiência dirige-se à maximização do respeito à dignidade humana (CF, art. 1º). Esta é a finalidade básica da Administração Pública, num Estado Democrático de Direito. Não basta a inconsistente busca dos fins legais. Estes sempre devem ostentar qualidade humanas e sociais positivas.*<sup>77</sup>

O dado fundamental é que a proteção existencial não é apenas mais uma limitação constitucional ao poder de tributar, mas o marco determinante da própria competência tributária do Estado<sup>78</sup>, ou seja, onde observarmos patrimônio vital não

---

Vide nesse sentido, v.g., a limitação de juros antes prevista no art. 192, par. 3º da Constituição, ou ainda, no mesmo Diploma, o próprio princípio da capacidade contributiva do art. 145, par. 1º, nunca plenamente respeitado, ou, se quisermos descer à legislação infraconstitucional para pinçar um único exemplo de muitos, a previsão do art. 212 do CTN, que determina que todo ano os Poderes Executivos das três esferas de governo, editem um decreto consolidando a legislação tributária em vigor, relativamente a cada um dos tributos: “Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano”. Se tudo isso, ainda que expresso, tem pouca efetividade, o que dizer então de princípios implícitos, ainda que lógicos e ululantes, como a idéia inerente a toda gestão pública de que os recursos devem ser utilizados de forma a produzir o mais eficaz resultado. É de se notar, contudo, que esse princípio sequer precisaria ser previsto expressamente, porque a par de ser uma idéia inerente à administração de recursos públicos, ela é retirada diretamente do Estado Social, que impõe o mais eficiente resultado social que os recursos públicos podem oferecer, conforme assinala PAULO MODESTO, Notas para um debate sobre o princípio da eficiência, **Revista interesse público**, n. 7, p. 65, onde ensina que “...é o Estado Social que não pode descuidar de agir com eficiência, justificando os recursos que extrai da sociedade, com resultados socialmente relevantes. Essas exigências hoje não são mais percebidas em termos meramente políticos ou econômicos. Foram positivadas, entronizadas no sistema jurídico, juridicizaram-se como exigências do ordenamento nacional.”. Para um estudo desse princípio em matéria tributária, notadamente sobre o fato desse princípio não vincular apenas os atos administrativos, mas todos os **atos de Estado** - legislativo e judicial, inclusive -, vide o trabalho coletivo de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord), **Princípio da eficiência em matéria tributária**, em que destacamos os textos de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (p. 136-156) e RICARDO LOBO TORRES (p. 69-82). No Direito Comparado, vide por todos o entendimento de um dos grandes publicistas da Espanha, LUCIANO PAREJO ALFONSO, **Eficacia y Administración – Tres Estudios**, p. 90, onde admite um conceito mais amplo de eficiência, afirmando que já não seria adequado falar-se em “*eficiência administrativa*”, mas sim em “*eficiência de Estado*”, pois não se pode afirmar que apenas nas funções administrativas é que o Estado deve ser eficiente, mas também na função legislativa e judicial.

<sup>77</sup> EGON BOCKMANN MOREIRA, Processo Administrativo e Princípio da Eficiência, in CARLOS ARI SUNDFELD, e GUILLERMO ANDRÉS MUÑOZ (org.), **As leis de Processo Administrativo – Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98**, p. 330.

<sup>78</sup> Sobre o conceito de *competência tributária*, sua distinção com a *capacidade tributária* e sua relação com o *poder tributário*, confira-se, por todos, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 435: “No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do

encontraremos capacidade contributiva e vice-versa, exatamente porque ela é o seu reverso. É precisamente a negação da capacidade de contribuir que conforma o exercício da aptidão tributante do Estado e forja a baliza que define um dos limites de sua existência,<sup>79</sup> pois revela, sob a sua proteção, a inaptidão para ajudar no financiamento dos gastos estatais.

Nesse sentido, a arguta verificação do professor titular da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, quando afirma, com autoridade:

*...temos, dois marcos limitadores obrigatórios, que constroem o legislador a considerar as disparidades advindas dos fatos. O primeiro deles delimita o ponto a partir do qual se inicia o poder tributário e que deve estar sempre acima da renda mínima, indispensável a subsistência. Delimita, pois, onde se inicia a capacidade contributiva. O segundo circunscreve a esfera de capacidade contributiva do sujeito passivo.*<sup>80</sup>

No mesmo sentido LILIAN MÁRCIA BALMANT EMERIQUE, conquanto entenda a proteção existencial como imunidade, dá a ela posição adequada ao situá-la na descontinuidade da capacidade contributiva:

*A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna.*<sup>81</sup>

---

*direito positivo. (...) cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação de ius imperium do Estado), mas competência tributária (manifestação de autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). Depois, mais à frente, p. 437, define competência tributária como sendo "...a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos." Na página 441, distingue competência de capacidade tributária no seguinte sentido: "A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercida, desaparece, cedendo passo à capacidade tributária ativa." Ainda sobre competência, confira-se também CLÉLIO CHIESA, **A competência tributária do Estado brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas.***

<sup>79</sup> O outro limite é, seguramente, o da proibição de utilização de tributos com efeitos de confisco que, juntamente com a proteção existencial, conformam os limites mínimo e máximo do exercício da competência tributária do Estado. Sobre o tema, que escapa ao objeto do presente estudo, vide por todos, o trabalho de ESTEVÃO HORVATH, **O princípio do não-confisco no direito tributário.**

<sup>80</sup> SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, p. 327.

<sup>81</sup> LÍLIAN MÁRCIA BALMANT EMERIQUE, **O princípio da igualdade...**, *op. cit.*, p. 311.

Da Espanha, pode-se citar, por todos, FRANCISCO GARCÍA DORADO, que bem sintetiza o pensamento majoritário da doutrina daquele país sobre o assunto:

*Por otra parte, entrando en su fundamentación, en general, la doctrina incluye el estudio de este instituto en el principio de capacidad económica, delimitando el contenido de esta. Se alude al mínimo no imponible como paradigma característico que refleja una ausencia de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pues, parece lógico que dicha aptitud nazca una vez satisfechas dichas necesidades mínimas. Los argumentos que pronuncian la mayoría de los autores son similares, quizá por su lógica evidente. Es los recursos destinados a la satisfacción de las necesidades mínimas del individuo no son una manifestación de capacidad económica que refleje aptitud para contribuir a los gastos públicos, y por tanto, tales recursos no deben someterse a tributación, pues se estarían violando los mismos fundamentos que justifican el deber de tributación.*<sup>82</sup>

Da Alemanha e do Brasil, KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, juntos, registram:

*O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva antes a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como o Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da ‘unidade do ordenamento jurídico’ determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.*<sup>83</sup>

Da Itália, FRANCESCO MOSCHETTI, quando afirma a solidariedade inerente ao dever de pagar tributo e a impossibilidade de tributação onde não exista capacidade contributiva, registra:

*El deber tributario es un deber de solidaridad de todos aquellos que tengan capacidad contributiva y en razón de tal capacidad: no se puede, por tanto, imponer si no existe en el caso específico la capacidad considerada por el legislador (o – lo que el lo mismo – si esta no se prueba por la administración o se impide al contribuyente probar sua existencia).*<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 136-137.

<sup>83</sup> **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 34.

<sup>84</sup> FRANCESCO MOSCHETTI, El principio de la capacidad contributiva, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes**, p. 255.

O exercício da competência tributária onde ela não existe consiste em flagrante descumprimento do comando constitucional, sobretudo no Brasil - optante por um Estado Federal<sup>85</sup> - em que, insólitamente<sup>86</sup>, a Constituição de 1988 escolheu desenhar de forma precisa os contornos do exercício da potestade tributária estatal para cada esfera de governo, fazendo-a coincidir exatamente com a presença da capacidade contributiva. Nas palavras precisas do professor da Universidade de Gênova, VICTOR UCKMAR, “...a obrigação tributária não pode surgir onde falte totalmente capacidade contributiva e, somente onde esteja presente, torna-se metro de medida do saque tributário”<sup>87</sup>.

A sua ausência, portanto, certamente, faz cessar a habilitação do Estado para tributar, já que faz muito tempo que os estados modernos aboliram a possibilidade de tributar fatos que não sejam **signo-presuntivos de riqueza**<sup>88</sup>, proibindo-se, portanto, que o Estado eleja para tributar aspectos que não sejam reveladores de alguma riqueza, de tal modo a sepultar, quiçá para sempre, situações insólitas e esdrúxulas como, v.g., o

---

<sup>85</sup> Federação brasileira que, ao contrário da americana, foi criada mediante a apropriação forçada pelo governo central, das competências antes pertencentes integralmente aos governos regionais, o que motivou TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR - Guerra Fiscal – Fomento e incentivo na Constituição Federal, in LUÍS EDUARDO SCHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (coord.), **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**, p. 276-277 - a esclarecer que ela “...resultou de um movimento histórico de centrifugação (...). O País não nasceu federativo. As antigas províncias, entidades preponderantemente administrativas, transformaram-se imediata e diretamente em Estados. Não houve, entre nós, um processo centrípeto, de agregação, com a decisão de entidades independentes de se associarem politicamente. O poder central, preexistente, é que assumiu a forma federativa. Assim, enquanto nos casos de agregação, a distribuição das competências é, analiticamente, controvertida, no Brasil, deve-se partir, historicamente, de uma hegemonia do todo para a constitucionalização das competências parciais. Este processo de federalização, não obstante, mostra uma passagem progressiva de uma tônica segregacionista, com a insistência na autonomia das unidades parciais, para um federalismo orgânico, com a tônica da cooperação.” (sic).

<sup>86</sup> Sobre essa peculiaridade da Constituição brasileira, vide uma das conclusões de JOSÉ ROBERTO VIEIRA e DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha, **Revista de Direito Tributário**, n. 68, p. 96, resultantes do **Seminário de Direito Constitucional Tributário Comparado – Brasil e Espanha**, realizado em 1995, no Mestrado em Direito da UFPR, onde afirmam: “O sistema Constitucional Tributário Brasileiro mostra-se peculiar em relação aos demais, porque trata a matéria tributária de modo singular, analítica e exaustivamente...”. No mesmo sentido, mas comparando nossa Constituição com a francesa, FRANCIS QUEROL - De la ‘Nouvelle Constitution Financiere’ Française: La loi organique du première août 2001 relative aux lois de finances, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 673, sintetiza: “A diferença da Constituição brasileira que consagra numerosos artigos sobre matéria financeira e fiscal, a Constituição francesa de 4 de outubro de 1958 permanece relativamente tímida sobre essa temática.” No original: “A la différence de la Constitution brésilienne qui consacre de nombreux articles à la matière financière, budgétaire et fiscale, la Constitution française du 4 octobre 1958 reste relativement timide sur cette thématique”.

<sup>87</sup> Diretrizes da Corte Constitucional Italiana, **Revista de Direito Tributário**, n. 38, p. 11.

<sup>88</sup> Esse fato jurídico, para ser tributário, precisa necessariamente ter conteúdo econômico, fazendo presumir assim, a existência de riqueza tributável, conforme assinalou ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 480.

**imposto sobre a barba**, que foi um dia alvo de exação instituída em 1702, por Pedro, O Grande, czar russo, no desejo de ocidentalizar os costumes de seu povo e, a toda evidência, absolutamente incompatível com a tributação moderna e contemporânea<sup>89</sup>.

Em suma, é apropriado afirmar-se que a proteção mínima exsurge da inexistência de competência tributante do Estado, ou do anverso da capacidade contributiva, precisamente fazendo limite na sua porção mínima, **onde esse poder vai esmaecendo até sumir, justamente quando se revela um patrimônio inapto, estéril do ponto de vista tributário, que se configura numa porção material necessária e suficiente para a manutenção da pessoa - e, se pessoa natural, também de sua família -, e que, por isso, embora de grande importância para quem o possui, não tem qualquer relevância para a incidência tributária.**

#### ***1.6. CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DISTINÇÃO INSTRUMENTAL PARA A IDENTIFICAÇÃO DO MÍNIMO INDISPENSÁVEL***

Conquanto ficará demonstrado, mais adiante, que se verifica um sincretismo de fundamentos possíveis para justificar a proteção existencial, optamos, todavia, pela assunção da idéia de que o fundamento por excelência do mínimo vital, no direito tributário, é precisamente a falta de capacidade contributiva, de modo que se demonstra

---

<sup>89</sup> Sobre essa e outras curiosidades quanto aos tributos, registrados na história, vide os relatos disponíveis em [www.super.abril.com.br](http://www.super.abril.com.br) - acesso em 13.05.2008 - onde também se encontra o registro do imposto sobre o chifre - cobrado em Portugal por volta de 1200, que incidia sobre cada par de chifres do boi e que acabou por ser chamado de “cornaria” e, pelo nome, acabou não sendo pago por ninguém -, o imposto sobre as janelas - cobrado na Irlanda, em 1696, pelo número de janelas da casa, daí porque muitos ingleses cobriram as suas janelas, o que teria ocasionado uma epidemia de tuberculose -, ou o imposto sobre a solteirice - cobrado de quem se mantivesse solteiro, na Inglaterra em 1965. Deixando de lado, porém, os casos manifestamente teratológicos, dos primórdios do desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva, MOSCHETTI, porém, chama a atenção, no seu livro sobre o tema, para o fato que na tributação contemporânea, situações equivalentes ainda ocorrem, conforme seu registro de tributos efetivamente existentes ou que existiram recentemente na Itália: “*De cuanto se há dicho acerca del concepto de capacidad contributiva resulta en primer lugar la ilegitimidad de los impuestos que no tienen ninguna conexión con la potencia económica del contribuyente. No estamos pensando sólo en los impuestos sobre los altos, sobre los bajos, sobre los calvos, como se ha afirmado a menudo, sino en ejemplos más recientes de impuestos que gravan el estado civil, la manifestación del pensamiento en el campo político, social, cultural o religioso, la permanencia en un lugar, la ocupación de suelo público, etc.*” (sic) – **El principio...**, op. cit., p. 272.



necessário que se estabeleçam algumas premissas para dar suporte, no futuro, aos postulados assumidos.

Com efeito, a doutrina não é assente ao distinguir capacidade contributiva e capacidade econômica, sendo que não são raros os autores que tratam essas expressões como sinônimas. A própria Constituição Federal em vigor no Brasil elege a expressão **capacidade econômica** no seu texto, o que deu certo respaldo legal à confusão conceitual ora tratada.

De nossa parte, consideramos mais adequada a corrente doutrinária que distingue capacidade econômica e capacidade contributiva, tratando-os como conceitos diversos, mas não contrapostos, sendo que este tem como pressuposto necessário aquele, numa evidente relação de complementariedade.

Com efeito, só terá capacidade econômica aquele que possuir certo patrimônio. Todavia, pode ser que o aludido patrimônio não seja expressão de capacidade contributiva, eis que destinado apenas à satisfação das necessidades básicas do contribuinte. Em sendo assim, será riqueza insuficiente, nessa medida, para suportar a incidência do gravame tributário. Trata-se exatamente do respeito ao mínimo vital, cujos contornos são estabelecidos e forjados no anverso dos moldes da capacidade contributiva, e que consiste na proteção do patrimônio voltado inteiramente à manutenção do seu titular e, se for o caso, de sua família.

Nesse exato sentido ensina-nos FRANCESCO MOSCHETTI, no seu livro sobre o tema, que:

*...la potencia económica debe considerarse como condición necesaria pero no suficiente de la capacidad contributiva y debe estar, por tanto, cualificada a la luz de los principios constitucionales fundamentales”.*<sup>90</sup> Conclui e reitera, nessa mesma linha, afirmando que “...capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución.”<sup>91</sup>

Aliás, essa distinção já foi consolidada desde a última década de sessenta, conforme registro do próprio autor quando afirmou **em trabalho mais recente** que a capacidade

---

<sup>90</sup> MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 74.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 277.

contributiva só existe quando existe uma valoração da capacidade econômica que seja apta a concorrer com os gastos públicos, o que não ocorre com o mínimo existencial; e que essa determinação depende muito do exame dos princípios e valores constitucionais, exatamente o que se pretende fazer no presente trabalho, de certo modo, com cerca de meio século de atraso, no direito brasileiro:

*En el curso de los años sesenta, algunas importantes aportaciones doctrinales, valiéndose de rigurosos criterios jurídicos (el significado literal y lógico de la expresión, la tradición doctrinal, la tradición histórico-constitucional) llegaron a las siguientes conclusiones: a) que el artículo 53, al establecer el límite de la capacidad contributiva, se refería al requisito necesario de la disponibilidad económica del sujeto; b) que, por tanto, no existía identidad entre capacidad contributiva y capacidad económica, porque la primera requería una valoración de la aptitud de la capacidad económica para concurrir a los gastos públicos (aptitud, por ejemplo, excluida para la riqueza mínima); que tal valoración debía tener en cuenta las elecciones de principio, de los 'valores', expresados en la Constitución.<sup>92</sup>*

Na mesma linha, reforçando a idéia de respeito ao mínimo vital como elemento determinador da distinção entre essas categorias, AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO<sup>93</sup>. Também IVES GANDRA MARTINS, que, utilizando-se dos ensinamentos de MAFEZZONI, adota idêntica distinção<sup>94</sup>. REGINA HELENA COSTA é também partícipe dessa corrente, sintetizando que determinada pessoa pode ser detentora de alguma renda, mas que, ainda assim, pode não possuir capacidade contributiva, eis que essa renda pode ser totalmente consumida para comprar bens necessários à sua sobrevivência, reforçando a capacidade econômica como pressuposto necessário da capacidade contributiva.<sup>95</sup>

Assim, pode-se dizer que a capacidade econômica é dado anterior à capacidade contributiva, sendo que esta só se configurará se aquela ultrapassar um mínimo necessário à subsistência da pessoa, limite esse que, como já assinalado, pode variar em cada ordenamento jurídico de acordo com os valores cultivados em cada sociedade em dado momento, bem como, de acordo com o seu desenvolvimento econômico e social.

---

<sup>92</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 258.

<sup>93</sup> Princípio da Capacidade Contributiva, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Capacidade Contributiva**, p. 194-199.

<sup>94</sup> Princípio da Capacidade Contributiva, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (coord.), **Capacidade Contributiva**, p. 34-37.

<sup>95</sup> **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 23.

Cumprir registrar, no entanto, que, no Direito espanhol, as duas expressões são tratadas também como sinônimas, sendo que o artigo 31.1 da vigente Constituição espanhola, a exemplo da Carta brasileira, também se utiliza da expressão **capacidade econômica**, que também é usada pela doutrina espanhola de maneira despreocupada e sem qualquer rigor técnico.

De todo modo, entendemos válida e relevante a distinção entre as duas situações, seja porque são legítimas, eis que revelam e denominam categorias diversas e relevantes, bem assim porque, do ponto de vista epistemológico, importa maior rigor científico no trato da matéria, enquanto que do ponto de vista didático, facilita a compreensão e o estudo desse tema<sup>96</sup>.

A Corte Constitucional italiana também adota, há muito, referida diferença, inclusive para determinar o **umbral de pobreza** que medeia a capacidade contributiva e econômica, categorias bastante úteis para determinação da proteção vital, conforme registro de MOSCHETTI em trabalho mais recente, em que cita duas sentenças daquela Corte, uma dos idos de 1968 - de onde extrai a primeira parte da citação abaixo - e outra de 1980:

*En un primer momento, en cuanto a la exención de las rentas mínimas, afirmó que la capacidad contributiva ‘no coincide completamente con la percepción de cualquier renta y que solo se someterá a imposición cuando exista una disponibilidad de medios económicos que permita hacerle frente’, sucesivamente, en la ya citada sentencia de 1980, relativa al impuesto local sobre las rentas, ha venido a reconocer que a igualdad de importes es mayor la capacidad contributiva de una renta con un componente patrimonial que la de las rentas del trabajo.*<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> A respeito da importância da linguagem no âmbito da ciência, vide, por exemplo, LUIS ALBERTO WARAT - **O direito e sua linguagem**, p. 37: “A linguagem não só permite o intercâmbio de informações e de conhecimentos humanos, como também funciona como meio de controle de tais conhecimentos. (...) Em outras palavras, onde não há rigor lingüístico não há ciência. Fazer ciência é traduzir numa linguagem rigorosa os dados do mundo; é elaborar uma linguagem mais rigorosa que a linguagem natural.”

<sup>97</sup> **El principio...**, op. cit., p. 259 e 261: “Una confirmación de la no identificación entre capacidad económica y capacidad contributiva y de la relevancia de la calificación de la primera a la luz también de otras normas constitucionales, la hallamos en la sentencia de la Corte Constitucional en materia del impuesto local sobre las rentas, donde se ha afirmado que a iguales importes, la renta que sirve de fundamento al componente del trabajo muestra menor capacidad contributiva que la renta que se fundamenta en el componente patrimonial. (...) Pero no ignora la Corte también el ulterior pasaje de la falta de identidad entre capacidad contributiva y capacidad económica.”

Portanto, seguindo a distinção empregada por MOSCHETTI e especialmente pela corrente doutrinária italiana, inclusive pela sua Corte Constitucional, temos que presente o pressuposto da capacidade econômica e ultrapassado esse limite mínimo onde é vedado o gravame do patrimônio, estamos diante da capacidade contributiva, cujo objeto é a graduação da carga tributária<sup>98</sup> de acordo com a aptidão do contribuinte para suportar a imposição prevista no mandamento na norma tributária; e, numa leitura inversa, deixar de gravar aquele patrimônio que não revele tal aptidão.

### **1.7. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DE RACIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E A INCOERÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DO MÍNIMO VITAL**

Antes de ingressar na questão estritamente jurídica e nos fundamentos que embasam a proteção do mínimo existencial, bem como na vedação ao Estado de se apropriar desse patrimônio do cidadão, pode-se citar alguns fatores que, por si só, já seriam suficientes para evitar a tributação desses valores mínimos do cidadão.

---

<sup>98</sup> Evitamos aqui, empregar a expressão “fiscal” para adjetivar a carga suportada pelo contribuinte, em razão da advertência feita pelo mestre JOSÉ ROBERTO VIEIRA, sempre zeloso com a etimologia das palavras ao fazer ciência: “Fical, do latim ‘fiscalis’, significa hoje **‘relativo à fazenda pública’**”, como ensina ANTONIO GERALDO DA CUNHA. Mas convém que consideremos, às rápidas, a **evolução etimológica da palavra**. Numa primeira etapa do império romano, a palavra ‘fisco’ (‘fiscum’) foi utilizada para referir o cesto de vime ou junco empregado pelos coletores para guardar o dinheiro arrecadado; numa etapa posterior, passou a indicar a caixa destinada a permanecer nas mãos do imperador, que conservar o ‘tesouro do Príncipe’, com os seus recursos privados, que não se confundia com a palavra ‘erário’ (‘aerarium’), caixa depositada nas mãos do senado romano, para resguardar o ‘tesouro público’, abastecido por receitas públicas; na terceira etapa evolutiva, ‘fisco’ ganhou mais relevância do que ‘erário’, passando a colher mais vulto de recursos. Numa etapa derradeira, já na fase republicana, ambos os vocábulos – tanto ‘fisco’ como ‘erário’ – passaram a apontar para o mesmo e idêntico significado de tesouro público ou fazenda pública. Ora, ao tesouro chegam todas as receitas (obtenção de recursos), que serão administradas enquanto ali permanecerem (gestão de recursos), e depois deixarão o caixa, sendo despendidas na prestação, por exemplo, de serviços públicos, de sorte a atender às necessidades públicas (gastos de recursos). É claro e manifesto que o adjetivo ‘fiscal’, abarcando as receitas, a gestão e as despesas – todos os campos da atividade financeira do estado – acaba por identificar-se muito mais com ‘financeiro’ do que com ‘tributário’. Por isso, entendemos adequado substituí-lo, no caso, muito embora a observação de ALIOMAR BALEEIRO, que os utiliza como sinônimos, ‘...a despeito de qualquer contra-indicação etimológica.’” – **Prefácio**, in CÉLIA GASCHO CASSULI, **O direito de crédito do contribuinte**, p. XIX e XX.

Princípio é, na definição ainda não suficientemente louvada de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO:

*...mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.*<sup>99</sup>

Partindo do pressuposto retirado das lições ministradas por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR<sup>100</sup>, de que todo *sistema* tende a *estruturar* seu *repertório* no sentido de seus princípios, que lhe dão coesão e direção e lhe imprimem determinada racionalidade, podemos afirmar que o princípio da capacidade contributiva – assim como seus desdobramentos lógicos, como a proibição do confisco e a proteção do mínimo existencial – mais do que um ingrediente indispensável à desejada *justiça fiscal*, é enunciado lógico do sistema tributário, que o informa e lhe dá racionalidade, eis que a supressão da riqueza ou a sua tributação excessiva, bem como ainda a desproteção das riquezas voltadas para a manutenção do contribuinte, vão de encontro à conservação do próprio sistema, podendo enfraquecê-lo ou mesmo aniquilá-lo.<sup>101</sup>

É cediço que a riqueza que é tributada a ponto de exaurir-se - cunho confiscatório -, e em relação à qual não é observado o princípio da capacidade contributiva, tende ou a eliminar a fonte de riqueza do sistema ou a depauperá-la até que seja totalmente inviabilizada<sup>102</sup>.

---

<sup>99</sup> O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, p. 13.

<sup>100</sup> Nesse sentido, vide a obra de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, **O conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**, sobre a importância do conceito de sistema para o Direito, onde o autor faz um estudo profundo sobre a noção de sistema, decompondo-o através de duas categorias básicas: estrutura e repertório. Ainda sobre sistemas jurídicos e a sua importância para o direito, baseado nas lições de NIKLAS LUHMANN, a obra de WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO, **Autopoiese do Direito na Sociedade Pós-Moderna**. Vide ainda o pensamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA - A Noção de Sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, n. 33, p. 53-64 -, onde acrescenta à noção de sistema, a importância dos elementos *unidade e coerência*. De outro lado, para uma noção puramente literária sobre o conceito de sistema, ver a interessante obra de ROBERT M. PIRSIG, **Zen e a arte de manutenção de motocicletas – Uma investigação sobre valores**, *passim*.

<sup>101</sup> MOSCHETTI, **El principio...**, *op. cit.*, p. 73: “...es función del principio dela capacidad contributiva conferir racionalidad al sistema tributário, ...”.

<sup>102</sup> GERALDO ATALIBA - Progressividade e capacidade contributiva, **Separata da Revista de Direito Tributário**, p. 50 -, sem ainda cogitar da proteção vital, afirma a racionalidade que impõe o princípio da capacidade contributiva ao sistema tributário, nos seguintes termos: “Capacidade econômica há de

Do mesmo modo, de nada adianta ao Estado penetrar no patrimônio destinado à subsistência das pessoas - mínimo vital -, violando assim seus desideratos delineados na própria Constituição, como a erradicação da pobreza e respeito à dignidade humana, e ao mesmo tempo ser obrigado constitucionalmente a implantar políticas públicas nesse sentido. Em outras palavras, é um evidente contra-senso, além de ser inconstitucional no Brasil que, mediante imposição tributária, o Estado retire do patrimônio de seus cidadãos aquela parcela que se volta para sua sobrevivência e manutenção, para logo em seguida tentar reestabelecer aquela condição patrimonial através de políticas públicas de erradicação da pobreza e respeito à dignidade dos cidadãos, sobretudo por serem de questionável eficácia. Ora, estaria por um lado fomentando a pobreza e vilipendiando a dignidade de seus cidadãos e por outro tentando evitar que isso acontecesse. Um evidente paradoxo jurídico revelador de uma aporia insanável.

É, pois, nesse diapasão, que o princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos, a proteção do mínimo existencial e a proibição do confisco, atribuem coerência e dão o tom de racionalidade ao sistema constitucional tributário brasileiro, no sentido de evitar contradições na correlação entre os elementos que formam o repertório desse universo jurídico.

Nesse contexto vale o registro de sentença que retrata com incômoda e insólita clareza a importância do princípio da capacidade contributiva e o espírito que deve impregnar todo o sistema tributário:

*Os contribuintes são na verdade as 'galinhas de ovos de ouro' cuja vida é essencial para a continuidade da arrecadação; sacrificá-las ou sufocá-las com impostos (tributos) escorchantes será destruir a fonte dessa riqueza, cujo aumento há de ser buscado precipuamente através do oferecimento de condições que possibilitem a instalação de maiores estabelecimentos em número crescente. O pouco de muitos dará resultado compensador.*<sup>103</sup>

KLAUS TIPKE, professor emérito da Universidade de Colônia, já registrava essa relação entre capacidade contributiva, mínimo existencial e confisco, nos seguintes termos:

---

*entender-se como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação. A violação dessa - pelos excessos tributários - configura confisco, constitucionalmente vedado, além de suprema irracionalidade."*

<sup>103</sup> Apud JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 70.

*O princípio da capacidade contributiva atinge apenas a renda disponível para o pagamento dos impostos. A base de cálculo deve ser reduzida também por aquilo que o cidadão forçosamente tiver que gastar para fins privados. Nenhum imposto pode entrar no mínimo existencial. A capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva.*<sup>104</sup>

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES anotou, porém, que o respeito ao mínimo existencial é também motivado por considerações sociais de naturezas diversas<sup>105</sup>. Uma das razões é de ordem prática, quando o tributo é improdutivo, se comparado com as despesas de sua arrecadação. Outra razão é de exigência de justiça tributária, pois os pequenos contribuintes não deverão sofrer maior redução em sua capacidade econômica. E por último, porque os pequenos contribuintes é que suportam de maneira mais dura os ônus dos impostos indiretos, eis que eles não levam em consideração, na sua plenitude, a condição pessoal dos que de fato contribuem.

O citado mestre pernambucano remete-nos aos ensinamentos de GIANNINI, que, de maneira pragmática, já ressaltava a desinteressante arrecadação proveniente da tributação dessa faixa patrimonial dos cidadãos, ao afirmar que:

*...quando a grandeza ou o valor do pressuposto (fato gerador) descem abaixo de um certo limite, a isenção do imposto é aconselhável, seja por uma particular consideração à inexpressividade econômica da situação de fato, seja pela constatação de que a aplicação do imposto representaria uma inútil onerosidade, dado o seu pequeno rendimento em relação às despesas de lançamento e cobrança.*<sup>106</sup>

A despeito do que foi afirmado pelos referidos mestres, devemos salientar, todavia, que, nem sempre o resultado da tributação da proteção existencial é de fato insignificante, uma vez que, com alguma frequência, é composto de valores bastante relevantes para a tributação, como a arrecadação do imposto de renda sobre os salários que sejam inferiores ao valor da proteção existencial - valor apurado pelo DIEESE, para o mês de agosto de 2008 no importe de R\$2.025,99, – conforme será adiante estudado -, que, na prática, ainda são objetos de gravame, e em relação ao quais o Governo Federal

---

<sup>104</sup> Sobre a unidade da ordem jurídica tributária, in LUÍS EDUARDO SCHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (coord.), **Direito Tributário...**, op. cit., p. 65.

<sup>105</sup> **Teoria Geral da Isenção**, p. 53.

<sup>106</sup> *Apud* SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria...**, op. cit., p. 53.

invariavelmente reluta até mesmo em admitir atualizações dos valores de não-incidência existencial, exatamente porque temem perder alguns bilhões de reais em arrecadação. Isso demonstra que nem sempre os valores em disputa são irrelevantes para o contribuinte ou até mesmo para a Fazenda, já que a diferença pode resultar em uma soma bastante significativa de recursos, que deixarão de ingressar em seus cofres, o que revela, segundo pensamos, um fator bastante decisivo – ao lado da falta da consistência e até mesmo da divulgação teórica demonstrada pela doutrina sobre o assunto para a não assunção explícita e recorrente da proteção vital no Brasil.

Voltando novamente aos motivos subjacentes à proteção vital, pode-se acrescentar, aos fatores elencados por SOUTO MAIOR BORGES, a suprema irracionalidade de tributar-se parcela patrimonial cujo valor está direcionado apenas para a manutenção da dignidade do cidadão; eis que esse mesmo Estado que tributa indiscriminadamente parcela do mínimo material destinado à sobrevivência dos cidadãos, está obrigado, por determinação constitucional - comandos de erradicação da pobreza, garantir dignidade aos cidadãos etc - , estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal, a implementar políticas que garantam a esses mesmos cidadãos, condições dignas de sobrevivência. Se não fosse inconstitucional, como efetivamente é, no Brasil e na maioria dos Estados modernos, seria, no mínimo, um contra-senso fomentar a pobreza, num primeiro momento, para, logo em seguida, implementar políticas para combatê-la, formando um círculo vicioso em que os males que o Estado se propõe a erradicar, seriam por ele mesmo causados.

A evidência dessa contradição é bem sintetizada pelo professor da USP e da FGV/SP, ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, quando afirma que:

*...caso o Estado tributasse o mínimo existencial, isto representaria um verdadeiro paradoxo, pois, ao mesmo tempo em que se retiraria dinheiro do cidadão por força da norma tributária, necessitar-se-ia repor valor equivalente, com o intuito de fazer valer os princípios constitucionais expressos, como o direito à vida, à liberdade, à segurança, etc.<sup>107</sup>*

No mesmo sentido, CASALTA NABAIS, afirma que:

---

<sup>107</sup> **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – o Imposto e o Conceito Constitucional**, p. 129.



*...para além de constituir um contra-senso em termos administrativos e financeiros querer tributar os rendimentos necessários ao mínimo de existência para, depois, cobrir as necessidades assim provocadas com prestações sociais. É, pois, inadmissível aceitar (mormente em sede de coerência do sistema) que o estado viole o princípio da capacidade contributiva, tributando o mínimo de existência, com o argumento de que ele compensa a necessidade assim ocasionada com prestações sociais adequadas.*<sup>108</sup>

Se, para o eminente jurista europeu, voltado para o exame da realidade de um Estado Social que, de modo geral, efetivou-se, pois é um implementador de políticas públicas efetivas, onde os valores das prestações sociais positivas do mínimo existencial são condizentes com as necessidades dos cidadãos, mas que não aceita essa premissa irracional, o que dizer de um país como o Brasil, cujo Estado sequer chega perto de oferecer a proteção mínima, em políticas públicas, aos seus cidadãos, e que, quando tenta fazê-lo, revela-se incapaz e/ou incompetente economicamente de sustentá-las. Isso impõe-nos concluir que seria mais temerário ainda, em países como o nosso, aceitar a premissa de que o Estado poderia penetrar com suas exações no patrimônio existencial, porque, por outro lado, implementa políticas públicas de prestações sociais positivas que o garantem.

Assim, antes de se demonstrar flagrantemente inconstitucional a tributação dessa parcela patrimonial, configura desde logo um *nonsense*, que atenta contra o padrão de racionalidade e eficiência que deve pautar as condutas estatais (artigo 37, *caput*, CF/88).

Por fim, não se podem olvidar as nefastas conseqüências sociais que um sistema tributário opressor, confiscatório e desvinculado do princípio da capacidade contributiva e da proteção do mínimo existencial podem gerar, como catalisador do desemprego e das diferenças sociais, que, antes, deveria amenizar e eliminar, nunca estimular.

### ***1.8. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DESDOBRAMENTO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE, NO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, E SUA APLICAÇÃO ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS***

Seguindo ainda na linha da necessidade de bem lançar premissas para o estudo existencial e sua aplicação às espécies tributárias, e tendo em vista que atribuímos mais

---

<sup>108</sup> O dever fundamental de pagar impostos, p. 535-536, nota 982.

adiante, à capacidade contributiva, - ainda que no seu aspecto negativo -, o fundamento da proteção existencial, é imperativo relacionar a igualdade e o princípio da capacidade contributiva, para que se possa vislumbrar a possibilidade de aplicá-lo a todas as espécies tributárias, porquanto só poderemos admitir sua aplicação a todas as exações se antes assimilarmos que a todas elas se aplica a capacidade contributiva, como corolário lógico do respeito à isonomia.

O comando de reverência à capacidade de contribuir está expressamente previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifamos).*

Como se pode facilmente perceber, o princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente apenas em relação aos impostos. Em virtude disso, grande parte da doutrina deixa de aplicá-lo às taxas e às contribuições de melhoria, argumentando que se a Constituição quisesse fazê-lo teria feito expressa previsão nesse sentido. Afirma que em relação às taxas e contribuições de melhoria aplica-se o princípio da retributividade, comutatividade ou remuneração, em detrimento do princípio da capacidade contributiva, posto que o consideram mais consentâneo com a natureza dessas figuras tributárias. Essa corrente majoritária tem como grande defensor o saudoso mestre GERALDO ATALIBA e ainda SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que faz boa síntese do assunto, sublinhando-se, no entanto, que ao final esse autor aceita a aplicação da capacidade contributiva às diversas espécies tributárias no seu aspecto negativo. Se não vejamos suas palavras:

*Parece indiscutível hoje, na doutrina do Direito romano-germânico, que os impostos se baseiam no princípio da capacidade contributiva, numa característica do contribuinte, externa ao Estado enquanto ente político, e que as taxas e as contribuições se baseiam no princípio da retribuição, segundo o qual os contribuintes pagam um quantum para retribuir um serviço, benefício, ato ou obra, específicos e divisíveis, realizados pelo Estado para satisfazer demandas ou necessidades próprias daqueles, não havendo, por princípio, lugar para a*

*capacidade contributiva, somente para a incapacidade contributiva (caso da isenção da taxa judiciária para os pobres em sentido legal).<sup>109</sup>*

MARCIANO SEABRA DE GODOI também subscreve essa posição, quando afirma:

*Enquanto isso, no caso das taxas e das contribuições de melhoria (tributos vinculados), o critério da equivalência ou do custo/benefício é a medida geral da igualdade, o que não impede que o critério da capacidade contributiva continue operando marginalmente, principalmente pelo lado da ausência de capacidade contributiva a fundamentar isenções e outras medida exonerativas.<sup>110</sup>*

FRANCESCO MOSCHETTI, por sua vez, em estudo profundo sobre a capacidade contributiva no Direito italiano afirmou que para valorá-lo plenamente, impõe-se sua interpretação à luz dos princípios constitucionais fundamentais: *“Para valorar plenamente el principio de la capacidad contributiva es consiguientemente necesario interpretarlo a la luz de los principios constitucionales fundamentales...”<sup>111</sup>*

O mesmo critério sistemático de interpretação deve ser adotado no direito brasileiro, onde a valoração plena e absoluta desse princípio deve buscar espeque nos princípios constitucionais fundamentais, notadamente no princípio da igualdade. Aliás, como pretendemos demonstrar na seção seguinte, conquanto a isonomia seja um dos mais difíceis e controvertidos valores do direito<sup>112</sup>, é princípio de observância inexorável, desde que presentes os seus pressupostos de aplicação, não sobejando neste caso (de presença de seus pressupostos), qualquer espaço de liberdade ao aplicador ou ao legislador quanto à sua observância e integral respeito.

De outro lado, parece-nos que o fato de o constituinte ter previsto **expressamente** a aplicação da capacidade contributiva apenas aos impostos não significa que tivesse a

---

<sup>109</sup> Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, In VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), **Contribuições Previdenciárias – Questões atuais**, p. 166.

<sup>110</sup> **Justiça, igualdade e Direito Tributário**, p. 205.

<sup>111</sup> **El principio...**, op. cit., p. 74.

<sup>112</sup> NORBERTO BOBBIO, **As ideologias e o poder em crise**, p. 39-40 - onde se observa a síntese da visão desse admirável pensador do século XX, sobre a igualdade, para ele critério de classificação dos homens na história: *“Uma das poucas coisas que aprendi da história e da meditação, através dos livros, com homens de todos os tempos, é que uma das maiores linhas de divisão entre os homens, em sua atitude para com seus semelhantes, é a que ocorre entre igualitários e não-igualitários, ou seja, entre os que crêem que os homens são iguais entre si, apesar das diferenças, e os que crêem que são desiguais, apesar das semelhanças; ou ainda entre os que acham injustas as desigualdades sociais porque os homens são mais iguais que desiguais e os que pensam que todo processo de encurtamento das distâncias entre classes e categorias não se justifica por serem os homens mais desiguais que iguais.”*

intenção de excluir a sua aplicação aos demais tributos, mas tão-somente de enfatizar que, notadamente em relação aos impostos, sua aplicação dá-se com maior razão. Essa idéia fundamenta-se na premissa de que a previsão expressa de algumas garantias em relação a determinada exação, não quer significar que haja renúncia a outras garantias que podem ser extraídas do sistema em que ela está inserida, conforme aliás, é a dicção literal do artigo 5º, parágrafo 2º da Carta em vigor<sup>113</sup>.

É oportuno trazer à colação, nesse contexto, a lição do ilustre constitucionalista fluminense LUIS ROBERTO BARROSO, que nos lembra que a Constituição é um documento essencialmente político, fruto de compromissos oriundos de correntes diversas de opinião, e que pode abrigar aparentes contradições, que devem ser compatibilizadas e harmonizadas, exatamente à luz de seus princípios, **precipualemente do princípio da igualdade.**<sup>114</sup>

Nessa medida, podemos reafirmar, acompanhados pela amplamente majoritária doutrina nesse sentido, que o princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da igualdade no âmbito do subsistema constitucional tributário, atuando nesse espaço para dar maior efetividade a esse princípio, e reforçando sua força normativa nesse particular, consoante a pena firme do saudoso GERALDO ATALIBA<sup>115</sup>, de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO<sup>116</sup>, HUGO DE BRITO MACHADO<sup>117</sup>, ROQUE CARRAZA<sup>118</sup>, REGINA HELENA COSTA<sup>119</sup>, JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>120</sup>,

---

<sup>113</sup> Observe-se, pela sua importância, o texto desse dispositivo: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

<sup>114</sup> **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição Brasileira**, p. 290.

<sup>115</sup> Progressividade e Capacidade Contributiva, **V Congresso Brasileiro de Direito Tributário**, p. 49: “Quanto à capacidade contributiva, (...) é a expressão tributária (quanto à espécie imposto) das exigências do princípio geral da isonomia consagrado no art. 5º, caput e seu inc. I.”

<sup>116</sup> **Curso de Direito Tributário**, p. 29, que, em síntese, assevera: “Este princípio, que se vincula com o princípio da vedação de confisco, significa um dos fundamentos basilares da tributação, como autêntico corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo de justiça fiscal.”

<sup>117</sup> **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**, p. 70: “A rigor, porém, o princípio da isonomia jurídica é algo diverso do princípio da capacidade contributiva. (...) a capacidade contributiva é um critério de valoração do princípio da isonomia, e um critério capaz, a nosso ver, de realizar também o princípio da justiça.”

<sup>118</sup> A progressividade na ordem tributária, **Revista de Direito Tributário**, n. 64, p. 45: “O princípio da capacidade contributiva, já se disse, hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.”

MISABEL DERZI<sup>121</sup>, ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>122</sup>, AMÉRICO MASSET LACOMBE<sup>123</sup>, entre outros.

Nesse passo, registre-se o importante estudo doutrinário de CARLOS PALAO TABOADA, professor catedrático da Universidade Autônoma de Madri, que, analisando a evolução doutrinária quanto à relação existente entre a igualdade e a capacidade contributiva, afirma que este princípio poderia perfeitamente desaparecer do texto constitucional sem que isso chegasse a diminuir as garantias dos contribuintes, eis que apenas o respeito ao princípio da igualdade seria suficiente para o efeito de garantir o respeito na distribuição da carga tributária entre as pessoas. A propósito do tema, sentenciou:

*...isto quer dizer que, a ser o princípio de igualdade um princípio que tem conteúdo próprio, não necessitando de concreções positivas fora dele, é um princípio que pode ser aplicado sem mais – portanto não necessita de que o legislador constitucional assinale os critérios de discriminação. E isso supõe que a noção de capacidade contributiva pode perfeitamente desaparecer de um texto constitucional, sem que se diminuam, em absoluto, as garantias do cidadão, do particular.*<sup>124</sup>

Essa verificação que fez, observando a evolução histórica desse princípio, chamou de **crise do princípio da capacidade contributiva**, eis que sua previsão expressa nos textos constitucionais passou a ser considerada dispensável.

---

<sup>119</sup> **Princípio...**, op. cit., p. 39: “Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.”

<sup>120</sup> **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, p. 28: “Desta forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva.”

<sup>121</sup> MISABEL ABREU MACHADO DERZI, notas à obra de ALIOMAR BALEEIRO - **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 536 e 697 -, que afirma, quanto aos tributos, que: “O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos e importe em sacrifício a todos os cidadãos (...) Ora, o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.”

<sup>122</sup> **Teoria geral...**, op. cit., p. 447.

<sup>123</sup> **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 19 et seq.

<sup>124</sup> Isonomia e capacidade contributiva, **Revista de Direito Público**, nº 4, p. 127. No mesmo sentido e de maneira mais completa, do mesmo autor, **Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva**, p. 378-426.

Não se pode esquecer, ainda, o emblemático exemplo histórico dado pelo Direito Tributário brasileiro, em que o suprimir da previsão expressa do princípio da capacidade contributiva que estava no artigo 202 da Constituição de 1946 e que continha expressa referência a **tributos** e não a impostos, mas que ficou ausente da Constituição de 1967 e da Emenda n. 1 de 1969, não impediu a melhor doutrina de o identificar nas dobras do princípio da igualdade<sup>125</sup>. Nem por isso se passou a entender, no entanto, que era possível a imposição arbitrária de tributos no direito brasileiro, com tratamento igual para pessoas que se encontravam em situações distintas. Nessa linha, o registro de AIRES BARRETO.

*Suprimido o registro, nas Constituições posteriores, abriram-se ensanchas à seguinte dúvida: banido foi o princípio pelo novo sistema jurídico ou, mesmo não expresso, é de reconhecer-se, ainda, a sua presença a enformar ou informar o ápice piramidal normativo? Doutrina de boa ciência tem aceito como incontroverso o persistir do princípio da capacidade contributiva nas dobras da igualdade. Restrita é a corrente defensora da supressão dessa diretriz, mesmo após a Constituição de 1946.*<sup>126</sup>

A propósito do tema, também FABIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA assim se posiciona:

*Contudo, os doutrinadores, em sua grande maioria, deixaram evidente que, mesmo nesse interregno de tempo – 1965 a 1988 – em que o princípio deixara de estar explícito nos textos constitucionais, estava o mesmo explícito nas relações jurídicas tributárias, devido, especialmente, às íntimas ligações que têm os princípios da legalidade, da tipicidade e da isonomia tributárias com aquele princípio que se pretendia revogado.*<sup>127</sup>

No mesmo sentido HENRY TILBERY ao afirmar que “...o princípio da capacidade contributiva, porém mesmo quando não reproduzido expressamente no texto

---

<sup>125</sup> Embora tenha dificultado o acesso do contribuinte ao STF, percepção que não escapou à perspcácia processual da professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER - **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 74 – ao afirmar: “Na Constituição anterior, o princípio da capacidde contributiva estava implícito no princípio da igualdade, e por esta razão tinha eficácia e aplicabilidade incerta, na medida em que ao retirar do Texto Constitucional a referência à capacidade contributiva, a Emenda 18/65 dificultou o acesso do contribuinte ao Supremo Tribunal Federal, para discussão de questões envolvendo o princípio.”

<sup>126</sup> **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, p. 20.

<sup>127</sup> **Capacidade contributiva**, p. 225.

*constitucional desde 1967, sempre continuou em vigor em decorrência do princípio mais amplo, da isonomia.”<sup>128</sup>*

Nem poderia mesmo ser outra a posição mais acertada, pois o próprio texto expresso do artigo 153, § 36 daquela Carta Política impunha esse posicionamento, quando determinava que: “*A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.*” É sintomático que a Constituição de 1988 também tenha expressamente reproduzido a mesma norma constitucional que, como assinalamos antes, agora se encontra insculpida no artigo 5º, § 2º, daí se poder concluir que suas palavras se aplicam também à Constituição em vigor, já que conta com os mesmos preceitos.

É importante ressaltar que essa sistemática adotada pelo constituinte brasileiro de, na prática, repetir, ainda que sob outra terminologia alguns princípios fundamentais, para disciplinar com maior efetividade e dar conteúdo especial aos princípios em âmbitos mais específicos da Constituição, não é esdrúxula e sequer incoerente, eis que se coaduna perfeitamente com um modelo constitucional lógico e eficaz pretendido pelo legislador constituinte.

O jurista paranaense MARÇAL JUSTEN FILHO, ao tratar dos princípios constitucionais tributários chama atenção para esse modelo adotado na Constituição brasileira. Ensina que - em face da característica de generalidade inerente aos princípios<sup>129</sup>-, o legislador constitucional, visando facilitar a sua aplicação aos casos concretos, forjou um sistema constitucional reforçado, ou seja, acabou por especificar em cada subsistema constitucional, os princípios já previstos genericamente no capítulo dos direitos fundamentais e nos objetivos do Estado. *Verbis:*

*Os princípios constitucionais expressos são enumerados e consagrados de modo genérico nas disposições atinentes à configuração do Estado e nas declarações de direitos e garantias. Ao disciplinar de modo mais concreto determinados setores*

---

<sup>128</sup> O conceito de essencialidade como critério de tributação, in **Direito Tributário Atual**, vol. 10, p. 3018.

<sup>129</sup> **Princípios constitucionais tributários**, p. 142, onde o autor afirma que não se trata de defeito dos princípios, mas de característica necessária e inerente a essa categoria: “*A generalidade e abstração dos princípios constitucionais não se caracteriza como um ‘defeito’, mas como uma característica. A relevância dos princípios reside, também, na amplitude dos campos por eles disciplinados, o que somente se pode efetivar através da generalidade e da abstração.*”

*da vida política-social, a Constituição renova a determinação da obediência aos ditos princípios (já consagrados).*<sup>130</sup>

O referido mestre classificou-os como **subprincípios** para reafirmar a sua condição de dependência em relação aos princípios dos quais derivam, revelando, ao mesmo tempo, a vontade constitucional de consagrar o princípio no interior daquele subsistema. Bem assim, denota a diminuição da amplitude de aplicação do subprincípio, que afetará então, apenas a disciplina no interior do âmbito mais restrito em que visa especificar o princípio genérico. Nesse sentido, afirma:

*Esse proceder produz, desse modo, duas ordens de efeitos. O primeiro consiste na ratificação da vontade constitucional de consagrar o princípio. O segundo está na redução da amplitude do princípio para fins de regulação de um setor específico da disciplina constitucional. Poder-se-ia aludir a princípios e subprincípios para identificar essa situação. Assim, a enorme generalidade de um princípio conduz o próprio constituinte a tornar mais definido seu conteúdo no tocante a certos campos. A expressão subprincípio tem a vantagem de esclarecer essa situação de dependência frente à regra mais geral e logicamente antecedente. Evita-se, desse modo, o equívoco de elevar o subprincípio ao mesmo patamar do princípio – o que significaria tornar o subprincípio autônomo e dar-lhe conteúdo próprio.*<sup>131</sup>

Esse modelo legislativo adotado pelo constituinte ficou assaz evidente no sistema constitucional tributário, mormente quanto ao princípio da igualdade, que quando desdobrado à luz do subsistema tributário, resultou em vários corolários que ganharam denominações específicas nesse contexto, como o próprio subprincípio da capacidade contributiva. Não podemos olvidar, todavia, outras categorias que também são expressões desse princípio no subsistema tributário, como a progressividade<sup>132</sup>, a proporcionalidade e a própria seletividade<sup>133</sup>.

---

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 143: “O legislador constituinte constatou, pela própria experiência, que a mera enunciação de um princípio é insuficiente para assegurar a consecução dos fins constitucionais. A generalidade do princípio enseja o risco de não receber aplicação fiel em todas as hipóteses necessárias. A Constituição resulta, por isso, em um sistema logicamente reforçado. Os princípios são enunciados em termos genéricos. Mas, além disso, há expressa referência ao princípio na disciplina de cada questão mais específica que envolva sua incidência.”

<sup>131</sup> *Ibidem*, p. 144.

<sup>132</sup> Em sentido contrário, de acordo com a tradição alemã, de que a progressividade não decorre diretamente da capacidade contributiva, vide por todos, KLAUS TIPKE - Sobre a unidade da ordem jurídica tributária, in LUÍS EDUARDO SHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (coord.), **Direito Tributário...**, op. cit., p. 64: “Não decorre do princípio da capacidade contributiva se o crescimento deve ser proporcional ou progressivo. A alíquota progressiva é uma criação do estado social, que é compatível com o princípio da capacidade contributiva mas não é uma exigência deste.” No Brasil, também no sentido de que a progressividade não decorre da capacidade contributiva, porém, da solidariedade social,



Assim, o princípio da isonomia no direito brasileiro permeia todo o texto constitucional e está previsto genericamente no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, mas tem denominações específicas e próprias nos subsistemas constitucionais e tem aplicação compulsória em qualquer situação em que se verifique a presença dos pressupostos para a sua incidência<sup>134</sup>. Portanto, presentes esses pressupostos, sua aplicação não pode ser obstada sob qualquer pretexto.

Logo, acientífica e pobre é a interpretação apenas literal da Constituição, para furtar aos demais tributos a aplicação do princípio da capacidade contributiva, posto que ele é expressão por excelência, no Direito Tributário, do inafastável princípio da igualdade, e deste deve ser retirado seu fundamento para aplicação aos demais tributos.

Com efeito, considerando que a proteção mínima patrimonial decorre da descontinuidade do princípio da capacidade contributiva, pode-se perceber que, ao contrário da amplamente majoritária doutrina sobre o assunto, não há óbice lógico-jurídico ou jurídico-positivo no direito pátrio, que impeça sua extensão a todas as espécies tributárias, tema que pretendemos aprofundar no último capítulo desta tese. Cumpre aprofundar antes os requisitos da aplicação da igualdade no direito tributário, ou seja, da capacidade contributiva<sup>135</sup>.

### ***1.9. APLICAÇÃO INAFASTÁVEL DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA IMPLICAÇÃO DIRETA NA PROTEÇÃO EXISTENCIAL***

---

vide HUMBERTO ÁVILA, O princípio da isonomia em matéria tributária, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord), **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 753: “*Nesse quadro, pode-se afirmar que a progressividade, como técnica geral da tributação, não decorre do princípio da capacidade contributiva, mas do princípio da solidariedade social.*”

<sup>133</sup> Esse princípio será tratado ao final do capítulo.

<sup>134</sup> CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO, **Conteúdo jurídico...**, *op. cit.*, p. 21.

<sup>135</sup> Para um estudo diletante sobre o posicionamento da Corte Constitucional italiana, a propósito da capacidade contributiva, suas vicissitudes, aplicação e efetividade, vale a leitura do trabalho do professor da Universidade de Veneza, LORIS TOSI, Efectividad. Aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes**, t. I, p. 285-339.

O professor catedrático de direito financeiro e tributário da Universidade do País Basco - San Sebastián -, ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, bem sintetizou a relação entre a capacidade contributiva, igualdade e mínimo existencial, inclusive na sua proteção proveniente de prestações positivas do Estado, no seguinte sentido:

*En cuanto al mínimo exento, salvadas las dudas que este suscitó en los primeros momentos de la formulación del principio de igualdad y la opinión de algún autor, como DUGUIT, este trata de una cuestión que no ha suscitado mayores dificultades doctrinales. Parece claro que la igualdad de hecho de todos los ciudadanos pasa, muy en primer lugar, por garantizar a todos un mínimo vital de subsistencia, en cual, una vez garantizado por el Estado, bien sea por la vía del salario mínimo, del subsidio de desempleo o de las pensiones de jubilación, no debe verse luego perturbado por la acción de los impuestos.*<sup>136</sup>

É importante registrar, desde logo, que nem sempre o princípio da capacidade contributiva foi identificado com o princípio da igualdade, como é idéia recorrente na doutrina contemporânea atual. O jurista espanhol CARLOS PALAO TABOADA notou esse fato e por conta dessa verificação estudou a evolução histórica da relação existente entre esses dois princípios, que resultou na verificação de que existem três fases históricas distintas na doutrina sobre o assunto<sup>137</sup>.

A primeira fase foi marcada por uma certa imprecisão no conteúdo desse princípio, em que a noção de capacidade contributiva era deduzida do princípio de justiça, derivado da noção de que os impostos deveriam estar ligados à riqueza dos indivíduos<sup>138</sup>. Na segunda fase a capacidade contributiva passa a ser associada ao princípio da isonomia, sendo considerada como conteúdo material para o princípio da igualdade, que era tido como princípio meramente formal<sup>139</sup>. Na terceira fase apontada por TABOADA, observa-se que a doutrina passou a valorizar o princípio da isonomia,

---

<sup>136</sup> El principio de Igualdad, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, op. cit., t. I, p. 233.

<sup>137</sup> Isonomia e capacidade contributiva, **Revista de Direito Público**, nº 4, p. 125-154.

<sup>138</sup> A noção de justiça, porém, sempre foi associada a idéia de igualdade, tida inclusive, por muitos estudiosos do assunto, quase que como expressões sinônimas, de modo que não haveria, portanto, substancialmente, muita diferença entre essa fase e as demais.

<sup>139</sup> *Ibidem*, p. 127: "...concebem-se como duas noções bem distintas: o princípio da igualdade como noção formal e, portanto, desprovida de qualquer conteúdo material, necessitada, por conseguinte, de complementação por um critério material de justiça, com base no qual se decidisse que situações são iguais e que situações são desiguais. Portanto, haveria, no princípio de capacidade contributiva, um critério material, no qual o princípio de igualdade encontrava complemento".

despindo-o da veste meramente formal, para afirmá-lo agora como princípio de conteúdo autônomo, que prescinde da capacidade contributiva para preenchê-lo<sup>140</sup>.

Do resultado dessa sua investigação histórica, identifica o que denominou pela expressão **apogeu e crise do princípio da capacidade contributiva**, afirmando que não via com muita clareza a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade<sup>141</sup>. Indica que o apogeu da capacidade contributiva estaria nessa identificação irrestrita que lhe foi feita com a isonomia, sendo aquela considerada como conteúdo material desta. A crise viria, como se demonstrou na seção anterior, com a sua desvinculação do princípio da isonomia, uma vez que a igualdade tão-somente, seria suficiente para impor um tratamento distinto na distribuição do ônus tributário, tornando assim o princípio da capacidade contributiva dispensável nos textos constitucionais.

Ao que parece desse entendimento, no entanto, estaria o autor referindo-se apenas ao princípio da capacidade contributiva relativa, enquanto que do ponto de vista absoluto, permaneceria para o autor a importância da previsão no direito positivo do princípio da capacidade contributiva, se não a única função da previsão desse princípio. Nesse sentido, esclarece: *“Qual é, então, o significado do princípio constitucional de capacidade contributiva? Em minha opinião, não é mais do que a idéia de que a tributação deve relacionar-se com a riqueza dos particulares”*<sup>142</sup>

De fato porém, seja no que chamou de apogeu, seja no que designou por crise da capacidade contributiva, parece-nos que em qualquer dessas hipóteses o eminente autor só fez reforçar a idéia de que a capacidade contributiva e a igualdade se encontram visceralmente relacionadas, embora em determinados momentos tenha o pêndulo da relevância se inclinado mais para o lado da isonomia, ora acentuando-se para o lado da capacidade contributiva.

É de aceitação ampla atualmente na doutrina, como vimos, que o princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da igualdade, fundante do sistema tributário e objeto primeiro de qualquer ordenamento jurídico que seja expressão

---

<sup>140</sup> *Ibidem*, p. 127.

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 125: “Na verdade, o problema que me levava a investigar este tema era o de que eu não via com clareza, nas numerosas publicações que conhecia – fundamentalmente da doutrina italiana – as relações existentes entre o princípio da igualdade e do princípio da capacidade contributiva.”.

<sup>142</sup> *Ibidem*, p. 125.

de um Estado democrático<sup>143</sup>, considerado até fundamento da República<sup>144</sup> e ideal de Justiça desde os primórdios da sociedade.

Nessa linha, a expressão por excelência do princípio da igualdade no âmbito tributário é o subprincípio da capacidade contributiva que, como já registramos anteriormente neste trabalho, está ligado indissociavelmente ao princípio da isonomia e que, portanto, recebe as características próprias do princípio da igualdade no campo em que visa disciplinar.

Desse modo, o subprincípio da capacidade contributiva, como expressão maior da igualdade na disciplina do sistema tributário deve ser aplicado a todas as situações em que estejam presentes os seus pressupostos, considerados aqueles apontados por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO<sup>145</sup>.

O festejado mestre ensina em seu magnífico opúsculo que, ao contrário do pensamento comum, nem sempre a discriminação deve ser repudiada. Ao revés, demonstrou que muitas vezes ela é incentivada, ou até mesmo imperiosa, em face dos preceitos constitucionais.

Importante sublinhar que antes porém de BANDEIRA DE MELLO, o eminente jurista ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA já trabalhava com o princípio da igualdade estabelecendo também fatores para correta aplicação desse princípio<sup>146</sup>. Anteriormente aos dois, no entanto, também na mesma linha, FRANCISCO CAMPOS, que tratava com igual rigor científico o princípio da isonomia.

---

<sup>143</sup> AMÉRICO MASSET LACOMBE, Igualdade e Capacidade Contributiva, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, **Separata da Revista de Direito Tributário**, p. 149, que nos ensina: "*É o princípio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da democracia, se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. Sem ele não há república, não há federação, não há democracia, não há justiça*".

<sup>144</sup> "*República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas...*" – ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 36. O professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, todavia, coloca ênfase maior à representatividade, como caracterizadora da República, pois "*...caracterizam a República: a representatividade, decorrente da eletividade, a transitoriedade e a responsabilidade. Traços entre os quais cumpre conceder relevo ao primeiro deles, pois a República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – res publica – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade*" – Fundamentos Republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes, in MELISSA FOLMANN (coord.), **Tributação e direitos fundamentais**, p. 203.

<sup>145</sup> **O conteúdo jurídico...**, op. cit., p. 21 et seq.

<sup>146</sup> **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**, p. 139.

Entretanto, todos se utilizaram, sem dúvida, das lições de RUI BARBOSA, que por sua vez utilizou-se do pensamento de ARISTÓTELES, ao qual agregaram contribuições significativas resultantes das reflexões que fizeram sobre esse princípio, notadamente no que tange à operacionalização e à demonstração de critérios para facilitar sua aplicação prática, até então marcada pela excessiva generalidade e abstração, que impediam uma verificação mais precisa diante dos casos concretos.

A Constituição de 1988 instituiu, em seu artigo 3º, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, valores que, por determinação do texto constitucional, devem ser cultivados pela sociedade e protegidos pelo ordenamento jurídico. Todavia, embora em linhas gerais a discriminação seja por diversas vezes repudiada pela Constituição, não são raras as situações em que a implementação efetiva desses desígnios constitucionais impõe discriminações positivas.

Assim, quando a Constituição determina que o Estado deve intervir no sentido de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (artigo 3º), é claro que implicitamente ela está impondo que, necessariamente, estabeleça-se um tratamento distinto para determinadas pessoas, para que em virtude dessa discriminação sejam alçadas a um patamar de igualdade material em relação às demais. Portanto, quando determina objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil está, na verdade, impondo um tratamento discriminatório, no sentido de implementação material do princípio da igualdade. Mas em que condições um tratamento diferenciado não importa violação ao princípio da igualdade? É nesse sentido que as lições de BANDEIRA DE MELLO, na esteira de FRANCISCO CAMPOS e SAMPAIO DÓRIA, fornecem elementos para uma efetivação substancial desse princípio. BANDEIRA DE MELLO que, entre outros méritos, quando comparado com os demais juristas citados sobre o tema, teve a qualidade de ser especialmente claro e didático na exposição que fez sobre a aplicação do princípio da igualdade, aponta os pressupostos para que um tratamento discriminatório seja oportuno juridicamente. Nessa medida, leciona:

*...o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra do princípio da isonomia se divide em três questões: a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade*

*estabelecida no tratamento jurídico diversificado;c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.*<sup>147</sup>

A observância do princípio da isonomia quanto aos tributos passa necessariamente pela distribuição equânime da carga tributária, o que significa observar a capacidade de contribuir de cada um, de modo que deve estabelecer tratamento igual quando se revele idêntica capacidade e desigual com o fito de igualação de pessoas concretamente encontradas em situações distintas, que devem ser alçadas a um patamar de igualdade. A mesma racionalidade funciona também para uma leitura inversa, considerando a inexistência de aptidão para contribuir, que também exige tratamento distinto no sentido da completa desoneração tributária, protegendo o mínimo material<sup>148</sup>.

Nesse sentido, para a aplicação do princípio da igualdade, necessário se faz a presença dos pressupostos acima apontados, que podemos dizer que estariam presentes na seguinte medida:

- a) o elemento tomado como fator de discriminação é a existência de riqueza além do mínimo existencial, ou a capacidade revelada - em vários graus - pelas pessoas para suportar a carga tributária;
- b) deve existir, indubitavelmente, uma correlação lógica entre esse fator de discriminação - riqueza além do mínimo indispensável - e o tratamento distinto que se quer dar - carga tributária proporcional -; ou na leitura inversa, a existência de riqueza meramente existencial e o tratamento distinto no sentido de sua completa desoneração;
- c) o terceiro pressuposto diz respeito aos valores acolhidos pela Constituição, que implicam a atuação do Estado no sentido de reduzir as desigualdades sociais e distribuir a riqueza, o que se faz respeitando o mínimo existencial e aplicando gravames distintos, de acordo com a aptidão revelada pelos contribuintes.

---

<sup>147</sup> **O conteúdo jurídico...**, *op. cit.*, p. 21.

<sup>148</sup> Para maior clareza quanto ao modo adequado para aplicação da igualdade e, por conseguinte, para identificação de discriminações inconstitucionais ou não, vide os interessantes exemplos apontados por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, Princípio da isonomia: desequilíbrios permitidos e desequilíbrios proibidos, **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 1, p. 79-83.

Nesse contexto, podemos afirmar que uma intervenção estatal adequada quanto aos tributos, ou seja, que atenda aos valores insculpidos no texto constitucional, seria o tratamento diverso em razão da capacidade das pessoas para contribuir em todos os tributos, incluindo a previsão de situações de não-incidência que atendam à defesa do mínimo existencial, constituído de riqueza inapta para suportar a incidência tributária. São atuações que estão em plena consonância com os valores constitucionais plasmados como desiderato do Estado brasileiro, e devem, à toda evidência, implementados pelo legislador.

É importante ressaltar que a presença desses pressupostos não denota qualquer **faculdade ou discricionariedade** atribuída ao legislador ou aplicador da norma para a implementação do tratamento diferenciado. Pelo contrário, a observância do princípio da igualdade como princípio fundamental, reiteradamente lembrado em todo texto constitucional, como não raras vezes identificado com a noção de Justiça, é imperativa diante da presença de seus pressupostos.

Ainda sobre os pressupostos de verificação da igualdade, recentemente observa-se valiosa contribuição no estudo da igualdade em matéria tributária trazida por HUMBERTO ÁVILA, por ocasião do concurso para professor Livre-docente na Universidade de São Paulo<sup>149</sup>. No seu trabalho o professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul defende a existência de alguns elementos estruturais na implementação da igualdade, que numa primeira leitura, ainda que provisória, entendemos que, de certo modo, podem ser reduzidos aos mesmos critérios já oferecidos pelo professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO<sup>150</sup>. No entanto, mesmo que assim seja - considerando que se trata de trabalho recentíssimo (2008), só o tempo e a submissão à apreciação ampla da comunidade jurídica poderá valorar - não se pode negar a importância de sua tese, seja no sentido do resgate desse tema, seja ainda por entendermos que oferece uma contribuição valiosa ao assunto, sobretudo na medida em que se preocupa com a verificação prática dos pressupostos escolhidos, denominado por ele como **medida de comparação** - o que identificamos com o **fator de discrímen** na teoria de BANDEIRA DE MELLO - e que, sendo a característica eleita para

---

<sup>149</sup> HUMBERTO ÁVILA, **Teoria da igualdade tributária**.

<sup>150</sup> *Ibidem*, p. 42 e ss., onde explicita os elementos estruturais da igualdade, como sendo o *sujeito*, a *medida de comparação*, o *elemento indicativo da medida da comparação* e a *finalidade da comparação*.

implementar igualdade, de acordo com a finalidade, deverá ter uma necessária correspondência com a realidade fática. Nas palavras do autor, exige-se na implementação da igualdade que se verifique um **suporte empírico** na determinação dessa **medida de comparação**<sup>151</sup>. Do mesmo modo, o **elemento indicativo da medida de comparação** – que também reduzimos ao fator de *discrímen* – e que compõe um dos elementos estruturais da igualdade indicados por ÁVILA, também precisa ter uma relação de pertinência e congruência com a **medida da comparação**, ou seja, uma **relação de causa e efeito estatisticamente comprovada entre a medida de comparação e o elemento indicativo da medida de comparação**<sup>152</sup>.

---

<sup>151</sup> *Ibidem*, p. 44, onde, ao explicitar o elemento estrutural da medida de comparação, afirma: “Inicialmente, é preciso atentar para o fato de que somente uma distinção, fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes, pode ser considerada válida. Uma diferenciação dos contribuintes feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, é irrazoável. Alguns casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal ilustram essa exigência de suporte empírico para as diferenciações. Uma lei estadual instituiu um adicional de férias de um terço para os inativos. Levada a questão a julgamento, considerou-se indevido o referido adicional por traduzir uma vantagem destituída de causa e do necessário coeficiente de razoabilidade, na medida em que só deve ter adicional de férias quem tem férias. Uma lei estadual determinou que os estabelecimentos de ensino expedissem os certificados de conclusão do curso e do histórico escolar aos alunos da terceira série do ensino médio que comprovassem aprovação em vestibular para ingresso em curso de nível superior, independentemente do número de aulas freqüentado pelo aluno. O Supremo Tribunal Federal entendeu caracterizada a relevância jurídica da argüição de inconstitucionalidade sustentada pela autora da ação, uma vez que a lei impugnada, à primeira vista, revela-se destituída de razoabilidade, pois inverteu a ordem natural acadêmica para atribuir aos estudantes, independentemente da freqüência, o direito à expedição da conclusão do ensino médio, desde que aprovados em vestibular. Uma norma constante da Constituição Estadual determinava que o pagamento dos servidores do Estado fosse feito, impreterivelmente, até o décimo dia útil de cada mês. O Supremo Tribunal Federal considerou ser irrazoável que a norma impugnada, para evitar o atraso no pagamento dos servidores estaduais, estabelecesse uma antecipação de pagamento de serviços que ainda não haviam sido prestados. Nesses casos, o Poder Legislativo elegeu uma causa inexistente ou insuficiente para a atuação estatal.”

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 48-49, onde se observam alguns exemplos, demonstrando a medida da comparação e o seu elemento indicativo, como ainda o relato da necessidade de que a correspondência entre eles se dê mediante uma relação de causa e efeito estatisticamente comprovada. Nesse sentido, afirma o autor: “Há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação. Por exemplo, a idade, para a maior parte dos casos, é elemento indicativo da capacidade de discernimento: um jovem de doze anos normalmente não tem capacidade para avaliar maduramente os acontecimentos da vida pública do país, ao passo que um homem de trinta e cinco anos geralmente tem condições de fazê-lo. Vale dizer que entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e a capacidade de discernimento (medida de comparação) existe uma relação de causa e efeito, uma correlação, no sentido de uma relação de dependência entre os dois elementos de tal sorte que a presença de um elemento leva à do outro (ter doze anos normalmente afasta a existência de capacidade ou ter trinta e cinco anos geralmente leva à existência de capacidade de discernimento). Outro exemplo é a distinção entre pilotos, estabelecida pelo Poder Legislativo com a finalidade de garantir segurança dos passageiros em vôos de avião (finalidade), baseada no seu reflexo e na sua visão (medida de comparação), aferindo-a com base na idade (elemento indicativo da medida de comparação): pilotos acima de sessenta e cinco anos de idade



Para as pretensões do presente trabalho, esse elemento empírico, de verificação da **medida de comparação e seu indicativo** se mostram relevante, especialmente quando mais adiante, ao tratamos da **fonte material** do mínimo existencial, indicamos que a liberdade do legislador em estabelecer os valores que representam o mínimo vital **está necessariamente vinculada a sua demonstração estatística**. Esta premissa se torna necessária não apenas para oferecer o convencimento necessário para sua devida aceitação - sobretudo pelos tribunais - mas também para que não se torne **irrelevante** ou **exagerado** o valor previsto pelo legislador a título de proteção vital, de forma que não perca correspondência com a realidade fática na qual pretende interferir, sobretudo porque em nada contribuiria para a satisfação das necessidades existenciais do contribuinte, evitando-se tornar mais um **placebo jurídico**, a entrar para o já extenso rol das normas inefetivas do nosso ordenamento.

Sobre isso vale a lição do próprio HUMBERTO ÁVILA, quando afirma:

*O essencial é que, sem uma diferença real, concretamente existente, a diferenciação normativa é arbitrária. Uma lei, por exemplo, que atribua uma vantagem a alguém que, no plano concreto, não possui diferença que justifique o tratamento diferenciado, a rigor está concedendo um privilégio.*<sup>153</sup>

Assim, se os valores estabelecidos para a proteção existencial forem aquém do necessário para esse fim, a norma tornar-se-á inefetiva, mantendo-se uma situação de

---

*não mais podem pilotar. Nesse caso, o Poder Legislativo pressupõe que, na maior parte dos casos, a idade é elemento indicativo da diminuição dos reflexos apurados em situações de estresse, e da manutenção da visão em perfeitas condições: os homens acima da idade limite normalmente perdem seus reflexos e sua visão, enquanto os homens abaixo daquele limite geralmente têm seus reflexos e sua visão em condições normais. Dessa forma, estabelece uma correlação entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e o reflexo e a visão (medida de comparação). Essa correlação deixa de existir, sendo, por isso, espúria, quando não há uma relação estatisticamente fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo, isto é, quando as evidências disponíveis não proporcionam um suporte empírico considerável no sentido de que a existência do elemento indicativo se correlaciona com a existência (ou intensificação) das propriedades que a medida de comparação pretende conotar. Seria espúria, nessa perspectiva, a correlação entre a homossexualidade e a falta de coragem, entre a raça e a capacidade de trabalho, entre o sexo e a força de trabalho, entre determinado signo de uma dada característica pessoal. Foi justamente a compreensão de que tais correlações são espúrias que levou à inclusão, na Constituição, de vedações expressas de utilização de medidas específicas de comparação, como sexo, cor ou raça. (sic)”.<sup>153</sup>*

<sup>153</sup> *Ibidem*, p. 45.

desigualdade inaceitável. De outro lado, se forem além do necessário, de maneira que se ofereça uma proteção superior ao que demonstre precisar o contribuinte, o Estado estará deixando de arrecadar valores devidos, posto que reveladores de capacidade contributiva - o que poderia, v.g., motivar a diminuição da carga tributária em geral se esses valores fossem efetivamente arrecadados - desrespeitando do mesmo modo a imposição isonômica e criando-se um **privilégio**, fruto da arbitrariedade do legislador. Num caso como noutro, o que se observa é descumprimento do princípio da igualdade, e não sua implementação.

Com efeito, o criador da norma, sob pena de incorrer em violação desse princípio fundamental, está **compelido constitucionalmente** a implementar tratamento diferenciado, no sentido da eliminação da desigualdade efetivamente diagnosticada. Ou, como bem observou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, "*...o aforisma aristotélico 'tratar desigualmente os desiguais' significa a proibição de distinguir entre iguais e o **dever de discriminar os desiguais***" <sup>154</sup> (grifamos). Isso vale também, evidentemente, para todo o sistema jurídico, incluído aí o subsistema tributário, informado necessariamente por esses princípios, mormente na configuração legislativa de suas espécies tributárias, compulsoriamente vinculadas a esses pressupostos.

Logo, claramente há uma imbricação indissociável entre igualdade, capacidade contributiva, mínimo existencial e tributos no Brasil, todos valores que, por irresistível força normativa da Constituição, necessariamente devem ser observados *na implementação de exação de qualquer espécie no Brasil*, cujos detalhes serão tratados no capítulo 3 deste trabalho.

## ***1.10 - IDENTIFICAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL***

### **1.10.1. Considerações prévias**

---

<sup>154</sup> Princípios constitucionais tributários, n° 18, p. 142.

Trata-se de um princípio<sup>155</sup> de proteção ao chamado **mínimo existencial, mínimo**

---

<sup>155</sup> Estamos de acordo com a idéia de que se trata de um princípio, na medida em que presentes nessa categoria a generalidade e abstração próprias dos princípios, de modo que não tem a densidade e a concretude de uma regra jurídica, e tem a vocação para se espalhar por todos os quadrantes do direito tributário e, sobretudo, porque atende às quatro distinções entabuladas pela doutrina de ROBERT ALEXY, RONALD DWORKIN, JOSEF ESSER, KARL LARENZ e CLAUS-WILHELM CANARIS, sintetizadas na obra de HUMBERTO ÁVILA, **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, p. 30-31: “Em primeiro lugar, há o critério do caráter hipotético-condicional, que se fundamenta no fato de as regras possuírem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo ‘se, então’, enquanto os princípios apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto. (...) Em segundo lugar, há o critério do modo final de aplicação, que se sustenta no fato de as regras serem aplicadas de modo absoluto tudo ou nada, ao passo que os princípios são aplicados de modo gradual mais ou menos. Em terceiro lugar, o critério do relacionamento normativo, que se fundamenta na idéia de a antinomia entre as regras consubstanciar verdadeiro conflito, solucionável com a declaração de invalidade de uma das regras ou com a criação de uma exceção, ao passo que o relacionamento entre os princípios consiste num imbricamento, solucionável mediante ponderação que atribua uma dimensão de peso a cada um deles. Em quarto lugar, há o critério do fundamento axiológico, que considera os princípios, ao contrário das regras, como fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada.” Vale o registro, por fim, de que HUMBERTO ÁVILA, na mesma obra, além de fazer severas críticas à procedência das distinções acima sintetizadas, também entende que não vale para a distinção entre princípios e regras a *ponderação*, que estará presente na resolução de conflitos tanto de uns quanto de outras. Além disso, nesse seu importante opúsculo, propõe uma nova categoria na dicotomia tradicional entre regra e princípio, que são os *postulados*, definidos como *metanormas* - normas estruturantes da racionalidade da aplicação de outras normas, como o postulado da proporcionalidade que, v.g., não exigem do aplicador uma atividade de subsunção, mas a ordenação e a relação entre vários elementos como meio e fim, critério e medida, regra geral e caso concreto, para aplicação dos princípios envolvidos em uma colisão -, e diferenciados das regras e princípios na seguinte medida: “Esses deveres situam-se num segundo grau e estabelecem estruturas de aplicação de outras normas, princípios e regras. Como tais, ele permitem verificar os casos em que há violação às normas cuja aplicação estruturam. Só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados da razoabilidade, da proporcionalidade ou da eficiência, por exemplo. A rigor, violadas são as normas – princípios e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas. (...) Como os postulados situam-se em um nível diverso do das normas objeto de aplicação, defini-los como princípios ou como regras contribuiria mais para confundir do que para esclarecer. Além disso, o funcionamento dos postulados difere muito do dos princípios e das regras. Com efeito, os princípios são definidos como normas imediatamente finalísticas, isto é, normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. Diversamente, os postulados, de um lado, não impõem a promoção de um fim, mas em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados. As regras, a seu turno, são normas imediatamente descritivas de comportamentos devidos ou atributivos de poder. Distintamente, os postulados não descrevem comportamentos, mas estruturam a aplicação de normas que o fazem. Mesmo que as regras fossem definidas como normas que prescrevem, proíbem ou permitem o que deve ser feito, devendo sua consequência ser implementada, mediante subsunção, caso a sua hipótese seja preenchida, como o fazem Dworkin e Alexy, ainda assim a complexidade dos postulados se afastaria desse modelo dual.” - *ibidem*, p. 88-89. A propósito de uma síntese entre princípio e norma, sob perspectiva diversa, e também para fazer o registro da distinção entre *princípios instrumentais* e *princípios materiais*, vide ROBERTO BARROSO - O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 5, p. 324 *et seq* - onde o autor aponta como princípios instrumentais, entre outros, o princípio da supremacia da Constituição, da presunção de constitucionalidade das leis e atos do Poder Público, da interpretação conforme a Constituição, da unidade da Constituição, da razoabilidade ou da proporcionalidade e da efetividade, enquanto que, como princípios

**vital, mínimo material, mínimo essencial, mínimo indispensável, mínimo de subsistência, mínimo não sujeito<sup>156</sup>, limite inferior de tributação<sup>157</sup> e até mínimo isento<sup>158</sup>** – todas expressões sinônimas encontradas para a mesma realidade jurídica, consistente na proibição constitucional de tributar aquela parcela patrimonial do cidadão que seja voltada exclusivamente à satisfação das necessidades elementares de existência e, se pessoa natural, também à de sua família. Ou seja, preserva e protege aqueles valores que possuem as pessoas, mas que sejam indispensáveis à sua existência e sua manutenção. Constitui, portanto, um patrimônio intangível para o “poder” tributante estatal, vale dizer, inapto para suportar a voracidade arrecadatória do Estado, uma vez que envolto por uma espécie de **couraçado de proteção do seu direito elementar de existir<sup>159</sup>**.

Atualmente, por falta de determinação constitucional expressa, como ocorreu nas Constituições brasileiras de 1946 e de 1967, tem sido invocada normalmente com base em desdobramentos dos princípios previstos nos textos constitucionais, notadamente no princípio da capacidade contributiva - aspecto negativo -, nos princípios sobre os quais se baseiam o Estado Social - erradicação da pobreza, dignidade do cidadão etc. - e no princípio da solidariedade, visceralmente ligados aos princípios do Estado Social. De outro lado, também há corrente que a invoca com base no direito natural da liberdade, personificada no Brasil principalmente pelo professor RICARDO LOBO TORRES. Entretanto, como visto acima, sobre a disputa entre o direito natural e o positivo, para o direito brasileiro essa questão não tem interesse prático, uma vez que esses princípios tidos como resultantes do Direito natural estão devidamente positivados no texto

---

materiais, arrola, entre outros, o princípio da dignidade humana, o do devido processo legal e o princípio republicano, sendo que aqueles acreditamos se assemelharem, em termos de função, aos postulados ou metanormas propostos por ÁVILA.

<sup>156</sup> Nesse sentido, vide JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN - **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**, p. 35 -, quando distingue dois modos de verificação do mínimo existencial, sendo um deles, como *mínimo no sujeto*, e de outro modo, como *mínimo exento*.

<sup>157</sup> KLAUS TIPKE, El derecho Tributario Constitucional en Europa, **Revista Euroamericana de Estudios Tributarios**, n. 5, p. 22-23 - *Apud* FRANCISCO GARCÍA DORADO, **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 134-135.

<sup>158</sup> Embora no Brasil não se possa utilizar essa expressão de modo adequado, já que entendemos que não se trata de isenção, mas sim de hipótese de não incidência tributária, como adiante se demonstrará; daí a impropriedade de se cogitar de “mínimo isento”, que seguramente conduziria a uma falsa conclusão quanto à sua natureza jurídica.

<sup>159</sup> Evitamos, aqui, utilizar a expressão “parcela da riqueza” para tratar do mínimo existencial, porque a palavra “riqueza” faz automática relação com a idéia de abundância patrimonial, situação que evidentemente nada tem a ver com o tema tratado, eis que o mínimo vital expressa situação exatamente inversa.

constitucional e, portanto, vinculam tanto por uma corrente quanto pela outra, por exigência irresistível da força normativa da Constituição<sup>160</sup>.

A Carta Magna atual, portanto, garante essa categoria expressamente em algumas passagens de seu texto e, sobretudo, no desdobramento do princípio da capacidade contributiva, eis que protege da tributação situações muito particularmente relacionadas à existência e também à dignidade humana e ao mesmo tempo atreladas à ausência de qualquer capacidade contributiva para fazer frente à imposição tributária do Estado.

De fato, por exigência de justiça tributária, há muito repugna ao senso comum de justiça a tributação de valores que estejam dirigidos à manutenção das necessidades básicas dos contribuintes, como alimentação elementar, saúde, moradia, salário mínimo etc., eis que evidentemente não são expressões sequer de um mínimo de capacidade contributiva, pois esses produtos, essa renda, ou ainda a propriedade desse patrimônio são voltados para a subsistência das pessoas, daí porque são consumidos tanto por ricos, quanto por pobres, de modo a não preencher o pressuposto necessário à imposição tributária, consubstanciando-se por isso em mera capacidade econômica.

#### ***1.10.2. Elementos identificadores do mínimo existencial: natureza do patrimônio protegido ou sua afetação jurídica***

Entendemos que se pode decompor eventual conceito do mínimo vital em alguns elementos que necessariamente deverão fazer parte de sua definição, a saber.

Primeiramente, no **elemento objetivo**, voltado para o exame do objeto dessa proteção, no sentido de que seja um bem jurídico que demonstre, pela sua funcionalidade que a sua natureza revela aptidão para a satisfação de uma necessidade elementar, tendo em conta a sua **essencialidade**, de tal modo que sendo o bem supérfluo jamais poderá ser considerado como mínimo vital. Um charuto ou um casaco de pele nunca serão protegidos pelo mínimo vital, pois sua natureza nem de longe se aproxima de um bem voltado para satisfação de uma necessidade elementar. Por outro lado, alimentos essenciais como os que compõem a alimentação básica de determinado país, ou ainda,

---

<sup>160</sup> Sobre o tema, vide KONRAD HESSE, **A força normativa da Constituição**, e FERDINAND LASSALE, **A essência da Constituição**.

aqueles que sejam voltados para a saúde ou a ajuda de incapacitados, v.g., seguramente deverão estar protegidos da potestade tributária estatal.

Esse bem precisa ter valor econômico para atender ao princípio da capacidade contributiva no seu aspecto absoluto, e deve ser corpóreo, tangível, salvo se adotarmos a extensão proposta por IGNAZIO MANZONI<sup>161</sup>, de superar a idéia do **mínimo físico** que hoje identifica o mínimo vital, para transmutar-se em um **mínimo social**, que representa não apenas a satisfação física, mas também a preocupação social e espiritual do contribuinte, a configurar de modo mais amplo as necessidades elementares - emocionais, espirituais etc - da pessoa. Não é o caso da tradição jurídica nacional, que nitidamente assimila o conceito mais restrito e concreto do mínimo existencial, como mínimo físico e não social - pelo menos não na extensão que propõe MANZONI, embora não se possa descartar em nossa acepção aspectos sociais, como quando a família é protegida, ou quando se estende a proteção a bens de auxílio aos incapacitados físicos, v.g.). Pensamos que devemos antes dar consistência a essa figura para a proteção das necessidades materiais do contribuinte, que está nessa medida mais em consonância com o seu fundamento voltado para a incapacidade contributiva, e mediante outros mecanismos – evidentemente não tributários – para satisfação espiritual ou psicológica das pessoas, conquanto se tenha claro que o Direito Tributário não interfere nessas searas, pois imuniza os templos de qualquer culto e ainda permite, v.g., deduções da base de cálculo da renda e de despesas com psicólogos e terapeutas, permanecendo neutro quanto a essas questões, de modo a permitir uma assunção religiosa livre de estímulos ou desestímulos tributários e um acesso desimpedido à saúde psicológica.

De outra parte, como na tributação sobre a renda o alvo é o dinheiro ou o seu equivalente do qual resulte acréscimo patrimonial, e o dinheiro é o bem fungível por excelência, e exatamente por isso não revela em si mesmo aptidão para proteção existencial – como ocorre com nitidez com os alimentos, por exemplo - o **elemento funcional** passa a ser importante para identificar na renda a proteção existencial, já que

---

<sup>161</sup> **Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**, p. 148 - *apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 77-78 -, idéia que adiante será melhor explicitada.

impõe que, no plano jurídico, o bem protegido seja afetado<sup>162</sup> pelo seu titular para a satisfação elementar da pessoa ou de sua família.

Assim, ou o bem revela em si mesmo capacidade para satisfazer as necessidades elementares da pessoa, e só por isso estará inserido no rol de proteção existencial, ou é a sua afetação jurídica para esse fim que o tornará apto a figurar no rol do patrimônio mínimo vital. Pode-se afirmar, portanto, que no conceito de mínimo existencial é necessário se levar em conta a natureza do bem e sua funcionalidade, daí porque só podemos definir essa categoria a partir dessas premissas.

É importante destacar que embora os impostos pessoais sejam, como veremos mais à frente, aqueles que tem maior vocação para implementar proteções existenciais porque as características das pessoas e de sua família podem precisar melhor os moldes da capacidade contributiva, e por conseguinte, da incapacidade de contribuir (mínimo vital), é prescindível a referência de um **elemento subjetivo** para a proteção existencial, já que a titularidade do bem não influencia na sua conceituação, pois seja o titular pobre ou rico, pessoa natural ou moral, entendemos que ambos são merecedores da proteção vital, consoante se demonstrará mais à frente, o que é coerente com o seu fundamento no aspecto negativo da capacidade contributiva.

Neste passo, tem-se que a proteção mínima é um bem em si mesma e é revelada pela aptidão dos bens para satisfazê-la - caso dos tributos reais - ou pela afetação

---

<sup>162</sup> LUIZ EDSON FACHIN, *Estatuto...*, op. cit., p. 41-44, denota que, na verificação de um patrimônio mínimo voltado para a dignidade da pessoa, sob a mirada do Código Civil e da Constituição, pregando a despatrimonialização do Direito Civil, identifica a possibilidade de existir três tipos de patrimônio, sendo um deles o patrimônio de afetação, muito útil para a definição do mínimo existencial: “*É possível distinguir patrimônio de destinação, patrimônio autônomo e patrimônio separado; no primeiro, uma parte das relações atinentes a uma pessoa constitui uma distinta unidade jurídica com vistas a uma finalidade específica; no segundo, estar-se-ia diante de patrimônio pertencente a uma pluralidade de pessoas, em uma organização coletiva, que poderá ou não constituir pessoa jurídica; o último, diria respeito à herança, que permanece distinta do patrimônio geral do herdeiro até a apuração dos débitos. (...) A noção de patrimônio, embora sua definição não esteja pacificada, diz respeito a um conjunto de direitos, relações ou bens que sejam aferíveis em pecúnia, ou seja, tenham valor de troca. A sua cisão em relação à pessoa é evidente, a partir da possibilidade de criação de patrimônios de afetação e da finalidade de tais patrimônios, que não se referem à pessoa em si, mas à garantia de créditos de terceiros. (...) Relevantes, portanto, as tentativas de, invertendo o locus das preocupações do Direito, centrá-las na pessoa concreta, abandonando a postura patrimonialista vigente. Tal concretude supõe a vida social e suas respectivas necessidades, não apenas o indivíduo isoladamente considerado, sem embargo da proteção ineliminável da subjetividade.*” Para um breve e preciso histórico e aprofundamento sobre as disputas a respeito do conceito de patrimônio, leia-se o mesmo autor e a mesma obra, p. 57-63.

jurídica<sup>163</sup> desses bens para esse fim, não importando se os titulares desses bens são ou não pessoas ricas ou pobres, já que todos, indistintamente tem direito a esse consumo vital mínimo, pois usam de bens vitais ou afetam parte de sua disponibilidade para satisfazê-lo.

### 1.10.3. Nossa definição

Logo, à vista do exposto, podemos formular nossa definição<sup>164</sup> de mínimo existencial como sendo **o princípio jurídico decorrente da incapacidade contributiva das pessoas, que protege a porção ou parcela tangível do patrimônio que, por sua própria natureza ou pela sua afetação jurídica, sejam voltadas para a satisfação das suas necessidades materiais elementares, proporcionando a subsistência da pessoa e, se for o caso, do seu núcleo familiar, e que merece, por sua importância, proteção legislativa para que o Estado se abstenha de malferi-la sob qualquer pretexto ou motivação<sup>165</sup>.**

---

<sup>163</sup> É claro que eventualmente, poderá, na prática, ficar evidenciado que determinada pessoa, titular de escassa parcela de renda protegida pelo mínimo existencial, tenha se utilizado dela inteiramente para consumir bens supérfluos, e que, evidentemente, como bens não essenciais, não contam, por sua natureza com a proteção vital. A sua renda, contudo, pela sua proporção e pela presunção de afetação jurídica para a satisfação elementar das suas necessidades, ganha, mesmo assim, a proteção existencial, posto que se trata de presunção absoluta, *iuris et de iuris*, que não comporta demonstração em sentido contrário. Outrossim, a legislação, para que se torne praticável, leva em consideração a conduta do homem médio e não exceções comportamentais de alguém que, embora pobre e merecedor da proteção vital, resolve gastar toda a sua renda em consumo supérfluo, de modo a resultar que, embora sua renda esteja a salvo pela proteção existencial, vai ser colhido de toda forma pelo elevado gravame tributário decorrente dos impostos sobre o consumo de produtos não essenciais, submetidos à seletividade.

<sup>164</sup> Preferimos utilizar a expressão **definição** em detrimento de **conceito**, tendo em vista a bem posta advertência feita por JOSÉ ROBERTO VIEIRA: “...*De fato, oriundo de ‘finis’ (fim, limite), o verbo ‘definir’, do latim ‘definire’, significa delimitar, determinar a extensão ou os limites de algo* (ANTÔNIO GERADO DA CUNHA). *Conceito, do latim ‘conceptum’ – pensamento, idéia, opinião, noção* (ANTÔNIO GERADO DA CUNHA) – ‘...*É uma noção abstrata ou idéia geral...*’ (HILTON JAPIASSÚ e DANILO MARCONDES DE SOUZA FILHO, e ANDRÉ LALANDE), usada ‘*Con frecuencia...en un sentido extremamente general y bastante vago*’ (JOSÉ FERRATER MORA), e mais ainda, ‘...*tem significado generalíssimo*’ (Nicola Abbagnano). *Dessa larga generalidade do conceito, pode-se alcançar, mediante a delimitação, a restrita especificidade da definição, uma vez que “...o conceito é uma noção de base cuja definição é rigorosa...”* (H. JAPIASSÚ E D. MARCONDES S.F). *Definição, ‘A declaração da essência’* (NICOLA ABBAGNANO), ‘...*consiste em determinar a compreensão que caracteriza um conceito*’ (ANDRÉ LALANDE, e H. JAPIASSÚ e D. MARCONDES S.F)” – Medidas Provisórias Tributárias e Seguranças Jurídica: A insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”, in PAULO DE BARROS CARVALHO (pres.), **Seguranças Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 329-330.

<sup>165</sup> O fato desse princípio necessitar de norma infralegal para implementar integralmente sua eficácia, não quer dizer, no entanto, que não tenha qualquer efeito. Como sabido, dos estudos clássicos de JOSÉ



## 1.11. FUNDAMENTOS DA PROTEÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

### 1.11.1. Considerações preliminares

Há significativas divergências na doutrina quando se trata da indicação do fundamento constitucional de proteção do mínimo existencial, posto que residem em boa medida nas peculiaridades dos textos constitucionais de cada país, de tal modo que – salvo orientações jusnaturalistas – deve-se amiúde observar com atenção seu diploma constitucional para dele retirar o fundamento jurídico para a proteção do mínimo existencial.

Algumas Constituições trazem expressamente e com todas as letras a indicação desse princípio.<sup>166</sup> Na maioria, porém, ele não está insculpido literalmente mas se revela implícito, emergindo dos princípios que implementam justiça consagrados constitucionalmente, ou em específicos princípios de justiça tributária, notadamente do princípio da capacidade contributiva. No entanto, outras nem contam com a menção à capacidade contributiva no seu texto, como é o caso mais conhecido da Constituição de Bonn, de forma que, neste caso, retira-se a proteção existencial de princípios gerais de

---

AFONSO DA SILVA - **Aplicabilidade das normas constitucionais** -, mesmo as normas ou princípios de eficácia limitada, ou seja, aquelas que precisam de regulamentação infraconstitucional - ao contrário das normas de eficácia plena e das de eficácia contida -, têm efeitos negativos, no sentido de ab-rogar as normas anteriores que lhe sejam contrárias, bem como de impedir que novas normas sejam editadas em sentido oposto ao seu comando. Na classificação citada por J.J. GOMES CANOTILHO, **Direito Constitucional**, p. 188 -, podemos afirmá-la como norma programática - não preceptiva, portanto -, enquanto que, na classificação americana, citada por CLÊMERTON MERLIN CLÈVE - **A fiscalização abstrata de constitucionalidade**, p. 215 -, trata-se de norma não auto-executável.

<sup>166</sup> RICARDO LOBO TORRES - **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 142 -, aponta artigo da Constituição do Japão, onde se observa: “*Todos terão direito à manutenção de padrão mínimo de subsistência cultural e de saúde*”(artigo 25); e a tentativa recente de acrescentar ao artigo 105 da Constituição alemã que “*...o mínimo existencial é imune à impostos*” (*sic*). DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO - **La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF**, p. 13 -, também aponta textos constitucionais onde estava insculpida expressamente a proteção a esse princípio, como, por exemplo a Constituição de Liechtenstein de 1921 (art. 24, I); do Kuwait, de 1962 (art. 48); e a já citada Constituição do Brasil, de 1946. FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 206, indica a redação da Constituição de Liechtenstein, que segundo informa continua em vigor, nos seguintes termos: “*O Estado estabelecerá por via legislativa um sistema tributário igualitário, por meio da fixação de um mínimo existencial isento e uma maior incidência sobre as fortunas e rendas mais altas.*” Acrescentamos que também a Constituição de 1967 previa, ainda que de modo mais restrito, no seu artigo 24, par. 6º: “*Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada*” (*sic*).

justiça<sup>167</sup>, como o da dignidade humana, do Estado Social e Democrático e do princípio geral de igualdade - confira-se mais à frente as decisões do Tribunal Constitucional Alemão sobre o assunto. O que fica evidente em todo caso e é digno de encômios, é o grande esforço envidado pela doutrina e jurisprudência no sentido de encontrar fundamento constitucional para a proteção do mínimo existencial quando ele não esteja com todas as letras previsto em seu texto.

Nesse caminho, a doutrina investiga as primeiras causas que justificaram e motivaram o advento da proteção existencial, cuja importância está em melhor compreender a sua racionalidade e determinar sua amplitude, conforme anota DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO<sup>168</sup>.

A primeira, de EMÍLIO GIARDINA, é no sentido de que o mínimo material seria uma retribuição material ao capital humano empregado na produção de riqueza, utilizando-se, desse modo, da mesma lógica das deduções do conceito de renda, das despesas necessárias para a sua produção ou manutenção. De outra parte, a corrente capitaneada por MARTIN DELGADO, para quem teríamos sua fundamentação calcada na supremacia das necessidades elementares individuais em face de qualquer outra, pois não é razoável exigir de alguém que sacrifique a sua existência em razão do pagamento

---

<sup>167</sup> Vide, nesse sentido, o registro do professor DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO - **La protección...**, *op. cit.*, p. 13-14 -, em que afirma: “*Así ha sucedido en España, donde, normalmente, se ha considerado que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución. Por el contrario en Alemania, dado que su Ley Fundamental no recoge expresamente los llamados principios de justicia tributaria, dicha exigencia ha sido deducida del artículo 1 GG en el que se reconoce el derecho a una vida digna de todos los ciudadanos, en conexión con el 20.1 GG que propugna el estado social y democrático, así como también del 3.1 GG en el que se reconoce el principio de igualdad general.*” No mesmo diapasão, confira-se CENCERRADO MILLÁN - **El mínimo...**, p. 29: “*...podemos encontrarnos con Constituciones que no efectúan ninguna mención expresa ni al mínimo exento ni al principio de capacidad económica. Este es el caso, por ejemplo, de la Ley Fundamental de Bonn, que como es bien conocido no recoge el principio de capacidad económica como criterio que debe presidir el deber de contribuir de los ciudadanos*” (sic).

<sup>168</sup> Nesse sentido, MARÍN-BARNUEVO – **La protección...**, *op. cit.*, p. 25-26, que sintetiza as vertentes que justificariam o advento dessa categoria e determinaria sua amplitude: “*Pero más que la cuestión del reconocimiento o justificación de esta regla, que nunca planteó problemas, lo que debe ser objeto principal de nuestra atención es la determinación de su amplitud. Y ello porque cabe seguir en este punto, al menos, tres posiciones distintas: la que postula la exención de esa riqueza por significar la retribución del capital humano; la que se fundamenta en la primacía de las necesidades elementales del individuo frente a cualesquiera otras y por tanto considera que el mínimo existencial hace referencia a los gastos destinados a la atención de las necesidades vitales; y la que reivindica que sólo debe ser objeto de gravamen la renta disponible del sujeto pasivo, y por tanto el mínimo existencial debe comprender todos los gastos que le fueran exigibles al individuo por su status social en virtud de lo dispuesto en el Código Civil.*”

de tributos. Por último, a posição de KLAUS VOGEL, o professor emérito da Universidade de Munique, no sentido de que apenas a renda disponível é que pode ser objeto de tributação, de forma que todos os gastos que foram realizados em razão de exigências sociais previstas no Código Civil não poderiam ser considerados como rendas tributáveis<sup>169</sup>.

Essas correntes foram oportunamente examinadas por DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO<sup>170</sup>. Quanto à primeira delas, observou que o conceito de mínimo existencial calcado em uma situação de incapacidade contributiva protege os bens voltados para a existência da pessoa, independentemente de sua origem<sup>171</sup>, seja ela proveniente do próprio trabalho do contribuinte ou não, de modo que, não importa se ela é ou não uma remuneração pelo esforço pessoal ou contraprestação pelo capital humano investido que também precisa ter sua devida remuneração. O que importa, como já ressaltamos anteriormente, é a afetação dessa riqueza para a satisfação de uma necessidade elementar da pessoa ou a natureza desse bem, se tem vocação inerente para a satisfação elementar das pessoas<sup>172</sup>.

---

<sup>169</sup> KLAUS VOGEL, Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação, in LUÍS EDUARDO SCHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 71-81.

<sup>170</sup> **La protección...**, op. cit., p. 26-27: “En nuestra opinión, y en correspondencia con la argumentación mantenida hasta ahora, la primera de las tesis mencionadas debe ser rechazada. Y ello porque creemos que el fundamento de la exención del mínimo existencial reside en el principio de capacidad económica, que exige, y al mismo tiempo justifica, la no tributación de una determinada cantidad por estar inexorablemente destinada a la atención de las necesidades vitales, con independencia de su fuente de procedencia.”

<sup>171</sup> Não cabem aqui os mesmos questionamentos que a doutrina tradicionalmente direciona à consideração da origem lícita ou não dos recursos para efeitos de tributação da renda, se ela pode ser objeto de tributação ou não - princípio do *non olet*. No entanto, como estamos tratando de não-tributação, localizado no campo da não incidência, poderia até haver questionamentos penais sobre a origem da renda, mas nunca sobre a sua não-tributação, não pela sua origem, mas pela ausência de competência tributante sobre ela, já que ela não se enquadra no conceito de riqueza que ultrapasse o mínimo vital, estando fora, portanto, da competência tributária estatal.

<sup>172</sup> Estamos de acordo com DIEGO MARÍN-BARNUEVO – **La protección...**, op. cit., p. 27 -, onde afirma que a tese de GIARDINA pode até servir para demonstrar que a renda proveniente do trabalho, que remunere o capital humano, seja motivo para diminuir o imposto sobre a renda decorrente de trabalho pessoal, mas que ele não é, por si só expressão do mínimo vital: “Es cierto – y así lo ha reconocido explícitamente el Tribunal Constitucional – que el legislador puede establecer tratamientos más beneficiosos para determinados tipos de renta y que los motivos alegados por GIARDINA justifican, en nuestra opinión, una menor carga tributaria para las rentas procedentes del trabajo personal. Pero ese tipo de decisiones, que resultarán constitucionalmente admisibles siempre que la consecuencia jurídica resultante fuera adecuada y proporcionada al fin perseguido, constituyen una manifestación de la libertad de configuración del legislador y por tanto se encuentran en una esfera de protección jurídica distinta de la preservación de gravamen del mínimo existencial” (sic).

A segunda posição é a adotada pelo autor, com a qual estamos de acordo, seduzidos pela força natural de seu argumento de proteção e manutenção da vida, que têm previsões até mesmo no Direito Penal - a exclusão da antijuridicidade quando se trata de legítima defesa, crime famélico etc<sup>173</sup> - no sentido de que é uma exclusão de ilicitude de qualquer sacrifício de outros direitos para a proteção da vida, eleito como bem maior a ser protegido pelo direito, mesmo quando, diante de outros bens jurídicos, encontra-se em igual perigo. Assim, v.g., certamente o dever fundamental de pagar tributos é um bem jurídico protegido, mas em contraste e colisão com a preservação da vida, naturalmente deve ceder passo para a proteção existencial, de forma a justificar a proteção vital<sup>174</sup>.

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO rechaça a terceira posição<sup>175</sup> por entender que não se deve identificar como mínimo existencial os valores decorrentes da prestação de alimentos previstas no Código Civil, pois dizem respeito a objetos e valores diversos. Acrescentamos que embora não se possa descartar uma conexão com a prestação alimentícia do Código Civil, como ocorre também no Brasil, não se pode afirmar ser esse valor efetivamente expressão do mínimo vital, porque ele está universalmente relacionado com o binômio **possibilidade-necessidade**<sup>176</sup>, de maneira que é informado por uma racionalidade diversa daquela essencialmente elementar, já que, se possível, os

---

<sup>173</sup> Vide sobre o assunto, por todos, JUAREZ CIRINO DOS SANTOS - **Teoria do crime**, p. 49-58 -, onde trata de dissecar o artigo 23 do Código Penal, que trata das causas da exclusão de antijuridicidade, notadamente a legítima defesa e o estado de necessidade. O crime famélico, por sua vez, é construção jurisprudencial, baseada no estado de necessidade, e encontra crítica interessante do professor e magistrado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ANTÔNIO SOUZA PRUDENTE - **Saque famélico e exclusão de ilicitude**, disponível em: [www.iusnavigandi.com.br](http://www.iusnavigandi.com.br), acesso em 20.05.2008, quando sintetiza: “Nesse contexto e de acordo com a melhor doutrina e a jurisprudência unânime de nossos Tribunais, nos ditames da Lei dos homens, da Lei divina e do Direito natural, o furto ou saque famélico, em tese, não é crime, desde que o fato seja cometido para saciar a fome ou satisfazer necessidade vital, não havendo como tipificar-se incitação ao crime de antijuridicidade meramente formal, as vozes dos que reconhecem no fato necessitado uma excludente de ilicitude penal” (sic).

<sup>174</sup> Não recorremos, aqui, ao princípio da proporcionalidade ou razoabilidade e à necessidade de ponderação, porque não julgamos que haja colisão entre direitos fundamentais. Mesmo se considerar o dever jurídico de pagar o tributo como *dever fundamental*, como ocorre com CASALTA NABAIS - **O dever fundamental...**, *op. cit.*, *passim* - ainda assim não vislumbramos que haja igualdade entre direitos fundamentais e deveres fundamentais, a justificar uma ponderação entre eles, já que há evidente primazia daqueles em detrimentos destes.

<sup>175</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 27-28: “También la tesis que propone incluir bajo de protección del mínimo existencial todos los gastos derivados de la obligación de alimentos del Derecho Civil – en lo que se ha denominado mínimo existencial socio-cultural – creemos que debe ser descartada. Y ello porque, en nuestra opinión, identifica dos ámbitos del Derecho perfectamente delimitados que protegen intereses claramente diferenciados.”

<sup>176</sup> Nesse sentido, por todos, ARNOLDO WALD, **O novo direito de família**, p. 39.

valores de prestação alimentícia deverão ser maiores do que o mínimo material, oferecendo o máximo de conforto material possível ao alimentando, o que evidentemente extrapola o limite da mera satisfação elementar, daí porque não pode ser considerado como mínimo indispensável, estando o excedente sujeito à tributação.

Também em desacordo com esse entendimento de identificação do mínimo vital com a prestação alimentícia do Código Civil também CASALTA NABAIS, quando bem sintetiza as razões para afastá-los:

*Nomeadamente, um tal mínimo não tem de coincidir com a pensão de alimentos do direito civil, a qual, dependendo dos meios de quem os haja de prestar e das necessidades de quem os houver de receber, das possibilidades de auto-subsistência do alimentando e até mesmo da condição social do devedor e do credor dos alimentos (art. 2004º e 2015º do Código Civil), pode ultrapassar, e de modo significativo, aquele mínimo à vida e a uma vida minimamente digna como pessoa.*<sup>177</sup>

Logo, pode-se afirmar que o mínimo vital tem como justificada sua razão de existir na primazia da proteção e conservação da vida, mesmo quando em colisão com outros direitos importantes protegidos pelo direito. No entanto, função diversa daquela que justifica a origem de sua existência, é buscar no direito positivo de cada país o fundamento jurídico que lhe dá sustentação, uma vez que rechaçamos anteriormente a necessidade de recorrer ao direito natural para sua fundamentação, porquanto esses direitos foram devidamente positivados nas constituições contemporâneas, inclusive no Brasil. Ato contínuo, portanto, examinaremos os diversos fundamentos jurídicos ofertados pela doutrina para a sustentação da proteção existencial.

---

<sup>177</sup> **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 523. Do mesmo modo, na p. 544, em que, referindo-se novamente a Portugal, afirma: “Dizemos por via de regra, porque não está excluído que sejam mesmo inferiores ao mínimo existencial, seja porque se conta com o auto-sustento do alimentando nos casos em que o mesmo se verifica, seja por total impossibilidade do devedor dos alimentos satisfazer as necessidades do mínimo existencial do alimentando, o que não será tão raro como isso num país como o nosso com numerosas famílias carenciadas, caso em que deve intervir o direito das prestações sociais para colmatar o montante do mínimo existencial que não pode ser satisfeito pelo devedor civil de alimentos. É certo que nesta como noutras situações de carência também se poderia apelar – e alguma doutrina tem-no feito – ao chamado imposto negativo, uma forma de integração do direito das prestações sociais no direito fiscal relativamente a certos estratos da população economicamente mais desfavorecida, uma solução que, a nosso ver, é de rejeitar” (sic).

### 1.11.2. No princípio da (in)capacidade contributiva

Vislumbramos, como já assinalado anteriormente, que não existe apenas um fundamento para essa categoria, mas vários a formar uma espécie de **síntese de razões**, que explicam de modo mais completo suas peculiares nuances e sua natureza. Todavia, de todos eles, o mais específico e recorrente - o que se aplica inofensivamente<sup>178</sup> e em toda a extensão dessa categoria, e que, mesmo para aqueles que invocam os outros fundamentos estará sempre presente -, é o aspecto negativo da capacidade contributiva, ou seja, a decorrência inversa da capacidade contributiva, que é um conceito indissociavelmente ligado à proteção existencial<sup>179</sup>, como já anotava FRANCESCO MOSCHETTI.<sup>180</sup>

---

<sup>178</sup> Em sentido contrário, no entanto, a entender solitariamente e de forma paradoxal que sequer a proteção existencial deve livrar da tributação o mínimo vital, pois se trata de isenção de caráter político-fiscal e social, que não impede que o valor isento continue a ser autêntica renda, veja-se FRITZ NEUMARK - Problems of General Income Theory, *Revue de la Faculté des Sciences Economiques et Sociales de l'Université d'Istanbul*, p. 155 *et seq* -, *apud* JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, **Técnicas desgravatorias y deber de contribuir**, p. 33, nota 57. Mais tarde, porém, o registro de sua mudança de entendimento em **Princípios de la Imposición**, p. 140, quando adverte: “*Es de toda evidencia que las personas que no poseen más que el mínimo vital a secas tampoco disponen de capacidad impositiva alguna*”. Dessa mudança, e nesta mesma obra, o autor aprofunda o estudo da proteção existencial, defendendo-a, em um primeiro momento, como “verdadeiro” mínimo existencial, apenas o imposto quanto à renda, para depois admitir, ainda que com reservas, aos demais impostos, sugerindo uma imbricação com a renda mínima, e um mecanismo de restituição dos impostos indiretos, quando for constatado que o valor pago suprimiu parte da renda mínima desse contribuinte. Vale o registro de suas palavras: “*Es evidente que no se puede hablar en sentido estricto de un ‘mínimo vital libre de impuestos’, más que con respecto a un impuesto (general) sobre la renta, pero la expresión se presta también a ser aplicada cum grano salis a ciertos impuestos de producto y a un impuesto general sobre el patrimonio, si bien en este último únicamente cuando no este directamente vinculado dentro del sistema fiscal a un impuesto general sobre la renta. (...) Para analizar este hecho con mayor rigor y detenimiento tendremos que estudiar ciertos detalles técnicos-tributarios, bien entendido que nos limitamos en lo esencial al verdadero mínimo vital exento, es decir, al que se admite en marco de un impuesto sobre la renta.*” - *Ibidem*, p. 95.

<sup>179</sup> Vale o registro inverso de LÍLIAN MÁRCIA BALMANT EMERIQUE - O princípio da igualdade e o mínimo existencial: O tratamento no Sistema Constitucional, *in* EDUARDO DOMINGUES BOTALLLO (coord.), **Direito Tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**, p. 311 -, que indica que o mínimo vital é o fundamento do princípio da capacidade contributiva, e não o contrário, como normalmente se entende: “*Assim, o mínimo vital no plano tributário é fundamento do princípio da capacidade contributiva e do princípio da igualdade substancial, com isso são vedadas medidas que configurem um desrespeito à capacidade contributiva e que gerem efeitos confiscatórios. Portanto, quaisquer interferências estatais de ordem tributária que diminuam ou prejudiquem o gozo do mínimo existencial podem ser confrontadas com o intuito de restabelecer os patamares necessários para a manutenção digna da vida dos contribuintes*”(sic).

<sup>180</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 266, nota 29: “*Se puede decir que la exención del mínimo necesario para las exigencias personales y familiares es uno de los contenidos tradicionales de concepto de capacidad contributiva.*”

Indicar que o mínimo vital está relacionado diretamente com a ausência absoluta de capacidade para contribuir é, como vimos, definir a própria categoria em questão, já que ela convive com capacidade econômica ou financeira, mas jamais com a capacidade contributiva. CASALTA NABAIS anotou com precisão:

*Efectivamente, a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja, a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é uma expressão da idéia *primum vivere, deinde tributum solvere*.*<sup>181</sup>

MANZONI assinala, de forma precisa a distinção já conhecida da doutrina e anteriormente tratada, sobre capacidade econômica e capacidade contributiva, quando afirma que:

*la no coincidencia de los conceptos de capacidad económica y de capacidad contributiva se deduce, ante todo, de la no tributación del mínimo vital, es decir, de aquel mínimo de capacidad económica necesario para afrontar las necesidades primarias y esenciales de la existencia.*<sup>182</sup>

CORTÉS DOMÍNGUEZ denota que essa expressão embora seja adequada ao direito italiano, não poderia ser utilizada, porém, no direito espanhol, posto que “...*en Derecho español no debe seguir hablándose del principio de capacidad contributiva, porque es una expresión del Derecho italiano que en aquel ordenamiento puede ser diferenciada de la de capacidad económica...*”<sup>183</sup> O mesmo autor ainda reforça essa idéia mais adiante, afirmando:

---

<sup>181</sup> **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 522. Apesar de mais adiante, à p. 560, aparentemente haver uma aporia no seu entendimento quanto à capacidade contributiva, nos seguintes termos: “*Contudo, tendo em conta que as captações tendem actualmente a constituir um verdadeiro exemplo de escola no respeitante aos países desenvolvidos, fracos préstimos teria a invocação da dignidade da pessoa humana no domínio dos impostos se não fosse susceptível de ancorar outros aspectos mais relevantes da tributação contemporânea. Para um deles veio justamente chamar a atenção o BVerfG alemão, nas já mencionadas decisões de 1990 e 1994, em que a intangibilidade da dignidade da pessoa humana foi chamada à colação para suporte do mínimo de existência e das despesas familiares inevitáveis, que o princípio da capacidade contributiva, pela própria natureza das coisas, não pode oferecer, já que se limita a exigir que cada contribuinte pague os impostos na proporção da sua capacidade contributiva, nada nos revelando, designadamente, quanto ao montante do rendimento a partir do qual começa o rendimento disponível para o pagamento dos impostos.*”

<sup>182</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 36.

<sup>183</sup> *Apud* MARÍN-BARNUEVO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 20, nota 20.

*...‘capacidad económica’ no se corresponde con la expresión ‘capacidad contributiva’ del derecho italiano. El primer concepto ‘excluye, en gran parte, elementos políticos, éticos, sociológicos, filosóficos, etc., y se refiere claramente a elementos de naturaleza económica. Esto significa que, en nuestro sistema no pueden inducirse bajo el principio de capacidad económica y una serie de mutaciones y cambios relativos al entendimiento político del tributo que muy probablemente si caben en la expresión mucho mais indeterminada usada por el legislador italiano.’<sup>184</sup>*

Inexiste capacidade contributiva onde está presente o mínimo existencial, pois ele existe exatamente para balizar a capacidade contributiva, como categoria que conforma a habilitação do Estado para interferir na esfera privada patrimonial e dela retirar uma parte, mediante exação, para fins de fazer frente aos seus gastos. Há limites para a interferência tributária estatal na esfera privada, um deles - ao lado da tributação excessiva ou confiscatória, anteriormente citada como uma das balizas que conformam a potestade tributária do Estado - é estabelecido precisamente pelo mínimo vital. Onde existe capacidade contributiva, é permitida a ingerência estatal, do mesmo modo que, em se aferindo apenas parcela patrimonial mínima, está-se a salvo do gravame tributário do Estado por falta de causa que lhe dê suporte, ou seja, por falta de capacidade contributiva e, portanto, uma causa justa para o exercício da potestade tributária pelo Estado.

FRANSCESCO MOSCHETTI bem exprime a idéia de capacidade contributiva, sempre explicada no contraste com a capacidade econômica, fundamental para se compreender os limites do poder tributário do Estado e também da configuração do mínimo vital:

*Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución.’<sup>185</sup>*

Nesse sentido também, da Universidade Federal do Paraná, a professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER, quando, na mesma linha, bem distingue capacidade econômica e contributiva, anotando a imprecisão terminológica do legislador

---

<sup>184</sup> *Apud MOSCHETTI, El principio..., op. cit.*, p. 276, nota 69.

<sup>185</sup> *Ibidem*, p. 277.



constitucional, quando no parágrafo 1º do art. 145 da Constituição da República em vigor, utiliza-se da expressão **capacidade econômica**:

*O legislador constituinte incidiu, no entanto, em equívoco ao utilizar a expressão ‘capacidade econômica’ no parágrafo 1º do art. 145, pois, tecnicamente, a ‘capacidade econômica’ e a ‘capacidade contributiva’ são distintas entre si. Capacidade econômica corresponde à potencialidade econômica, à manifestação de renda ou patrimônio ou disposição desta renda através do consumo. A capacidade contributiva, por sua vez, pressupõe capacidade econômica, ou seja, potencialidade econômica.<sup>186</sup>*

Por sua vez, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI também identifica o mínimo existencial com a ausência de capacidade contributiva, bem se posicionando, ao nosso ver, ao assentir na distinção tradicional do direito italiano, acima citada, de separar a capacidade contributiva da capacidade meramente econômica, de forma que a proteção existencial se situa exatamente quando acaba a capacidade contributiva. Nesse sentido, uma porção do seu pensamento:

*Aquilo que excede o mínimo existencial conforme descrito acima, seria então passível de exigibilidade por parte do Fisco. No imposto sobre a renda líquida, aqui entendida como renda líquida a passível de ser alcançada pelo tributo, o Fisco somente pode tributar o excedente do mínimo existencial, estando defeso de tributar despesas. A definição consensual daquilo que seria mínimo existencial, por oportuno, não permite grande flexibilidade de ambos os lados da relação jurídica.(...) Com a capacidade econômica, além do mínimo existencial, começa a capacidade contributiva.<sup>187</sup>*

De Portugal tem origem a lição precisa do professor assistente da Universidade de Coimbra JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, quando sobre o tema afirma:

---

<sup>186</sup> Justiça Fiscal e Mínimo Existencial, in ADILSON RODRIGUES PIRES e HELENO TAVEIRA TÔRRES (org.), **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, p. 108.

<sup>187</sup> Capacidade contributiva e mínimo existencial, in **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**, p. 44-45. Em outra obra - **Princípios...**, *op. cit.*, p. 223 -, o autor ainda reforça a capacidade contributiva como fundamento da proteção vital: “Embora a Constituição brasileira atual não traga mais o mínimo existencial de maneira expressa, como na Carta de 1946 (mesmo que restrita ao imposto sobre consumo), o faz indiretamente, ao determinar a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, par. 1º). Nesse sentido, temos observado nas leis do ICMS isenções para os produtos da chamada cesta básica; no IPTU, para as casas até determinado tamanho; no ITR, para as pequenas propriedades rurais, desde que a família trabalhe nela. Obriguem-se o legislador, o intérprete e o destinatário, a respeitar o mínimo existencial no lançamento tributário.”

*Antes da capacidade de contribuir deve reconhecer-se – e proteger – a capacidade de existir. Só os rendimentos que superem a capacidade de existir (com dignidade que a pessoa humana reclama) poderão, assim, ser tributados. O que significa reconhecer que a tributação apenas pode incidir sobre aqueles que tenham uma efectiva capacidade económica para contribuir para os encargos públicos.*<sup>188</sup> (sic)

Não é outro o entendimento de MANZONI, quando afirma que:

*...no basta, por tanto, que un cierto hecho o situación de hecho sea índice o manifestación de capacidad económica para poder ser legitimamente asumido como presupuesto de imposición; es necesario, además, que sea índice en cualquier caso de una capacidad económica superior al mínimo vital.” Para esse mesmo autor, “el principio de capacidad contributiva cumple las funciones de presupuesto, límite y parâmetro de la imposición.*<sup>189</sup>

Da Espanha, HERRERA MOLINA encontra na dignidade humana o motivo para proteger a renda existencial, mas vê sua determinação originada na igualdade em matéria tributária, ou seja, na incapacidade contributiva, o que se observa quando afirma:

*La no tributación del mínimo existencial tiene un firme anclaje constitucional. El principio de dignidad humana impide gravar a aquella persona que sólo dispone de los recursos indispensables para atender a sus necesidades y a las de sua familia (art. 10.1 en relación con el art. 39.3 CE). Este principio no admite excepciones. Además, el principio de capacidad económica como medida general de la igualdad en materia tributaria (art. 31.1. CE) – en cuya determinación inciden tanto el principio de dignidad humana como la prohibición de discriminaciones en contra la familia (art. 39.1 CE) – impide someter a gravamen la renta no disponible en virtud de circunstancias personales y familiares variables.*<sup>190</sup>

Não discrepa de seu contrerrâneo o professor titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Catilla-La Mancha JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, ao afirmar que:

*El fundamento que explica y legitima la exención en el caso de los mínimos exentos se encuentra, por tanto, en la ausencia de la capacidad contributiva. Al ser indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha*

---

<sup>188</sup> Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental, **Revista de Direito e Gestão Fiscal**, p. 5-36.

<sup>189</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 37.

<sup>190</sup> Fundamento y Configuración Del Mínimo Personal y Familiar, in JAVIER MARTÍN FERNANDEZ (coord.), **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**, p. 15-16.

*capacidad contributiva se exima de tributar, y a ello responden los mínimos exentos, cuya legitimidad está fuera de toda duda en cuanto suponen la ausencia del criterio rector y justificador de la tributación.*<sup>191</sup>

Ainda FRANCISCO GARCÍA DORADO, ao reafirmar o fundamento existencial na capacidade contributiva negativa assevera:

*Es decir, los recursos destinados a la satisfacción de las necesidades mínimas del individuo no son una manifestación de capacidad económica que refleje aptitud para contribuir a los gastos públicos, y por tanto, tales recursos no deben someterse a tributación, pues se estarían violando los mismos fundamentos que justifican el deber de tributación. En este sentido, se ha señalado que la exención del mínimo existencial es una regla deducida directamente del principio de capacidad económica, fundamento de la imposición. Estos gastos mínimos, necesarios e indisponibles, para las necesidades básicas del sujeto pasivo y que gozan de protección constitucional, no son indicativos de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.*<sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> **Técnicas desgravatorias...**, *op. cit.*, p. 33.

<sup>192</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 137-138. Vale registrar que, para esse autor, embora também afirme o fundamento na capacidade contributiva e em outros fundamentos sociais para a proteção existencial, a exemplo da ampla maioria doutrinária, nesse sentido, citando PEREZ DE AYALA, também agrega o princípio da proibição de confisco como um de seus fundamentos, conforme se observa da seguinte passagem das páginas 138-139 da mesma obra: “Así, PÉREZ DE AYALA, mediante la utilización del concepto de renta remanente, señala que el impuesto será confiscatorio: ‘...cuando con carácter general, conduce a situaciones en las que la renta que queda disponible, después de pagar, es tan reducida que incluso vulnera el mínimo necesario o vital que cada sujeto necesita para hacer frente a sus necesidades más esenciales.’ Desde esta perspectiva, se atiende aquí a los resultados de la imposición, es decir, a los efectos que se producen una vez pagado el impuesto, llegando a la conclusión de que los efectos serían confiscatorios si el remanente no es suficiente para satisfacer las necesidades de una vida digna. De esta forma el principio de no confiscatoriedad opera delimitando una riqueza individual mínima sobre la cual no puede actuar el tributo sin producir efectos confiscatorios.” Discordamos da posição do autor, primeiramente, porque, da forma como posta, ela serviria, talvez, apenas para fundamentar um suposto confisco quanto à renda, já que a idéia se baseia na definição de renda disponível, mas, sobretudo, porque entendemos que o confisco está relacionado com excesso de tributação, violador dos direitos de propriedade e do livre exercício da atividade econômica, o que não se verifica quanto ao mínimo existencial, que trata do outro extremo do exercício da competência tributária, que pode ser leve ou excessiva, não importa, mas que em qualquer caso, não pode vulnerar esse patrimônio voltado à satisfação elementar, de sobrevivência das pessoas. Todavia, se admitirmos como confiscatória também a tributação qualitativamente inadequada, e não apenas a quantitativamente excessiva, pode-se, na linha defendida por FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT - **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**, p. 100-103 -, entender-se que a violação ao princípio da proteção existencial também gere efeito confiscatório, de acordo com essa aceção ampla, do mesmo autor: “(...) a) um exagero na tributação decorrente unicamente do abuso na fixação quantitativa da exação, que acarreta o típico ‘efeito’ de confisco; ou b) um exagero na tributação que se verifica a partir de violações qualitativas às regras de tributação (em outros critérios da regra matriz ou diretamente a partir do desenho constitucional do tributo), na medida em que fora das hipóteses constitucional/legalmente delimitadas inexistente espaço para a tomada de propriedade particular, seja qual for o seu montante, acarretando então um confisco propriamente dito (ainda que mascarado como tributo).” Entendemos, porém, desnecessária a qualificação confiscatória nessa segunda hipótese – de efeito confiscatório quando há tributação ao arrepio da lei ou da constituição – em face de haver princípios específicos proibindo esse procedimento, como o da legalidade e mesmo o da proteção existencial, com lógica e teorização próprias, suficientes, por si, só para afastar a exação que

Não é outro o entendimento da *Comissão para o Estudo e Proposta de Medidas Para a Reforma do Imposto de Renda das Pessoas Físicas*, formada na Espanha e que culminou com a edição da Lei 40/98, que contemplou de modo enfático a proteção existencial no Direito espanhol. Vejamos o que concluiu referida comissão:

*Más adelante propone que la nueva regulación del impuesto ‘considere como capacidad económica gravable la renta discrecional del sujeto contruyente, entendiendo por tal aquella de la que potencialmente pueda disponer y exceda de la que obligadamente há de dedicar a la cobertura de las necesidades esenciales propias de los miembros de su familia que de él dependen económicamente.’<sup>193</sup>*

Vale também sublinhar o artigo 2.2. da Ley 40/98 que modificou a sistemática do imposto sobre a renda das pessoas físicas na Espanha, no sentido de que claramente estabelece legalmente que a capacidade contributiva está configurada exatamente no patamar imediatamente superior a determinação do mínimo vital: *“Impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como con su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”*. Esse comando está reforçado também no artigo 15.1 da mesma lei, que exclui da base impositiva os valores vitais, por não serem expressão de capacidade contributiva: *“La base imponible del impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de sua capacidad económica”*.

DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO, também anota esse entendimento majoritário na Espanha, com o qual está de acordo:

*“Así ha sucedido en España, donde, normalmente, se ha considerado que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la*

---

discrepa da lei ou da constituição. Nessa particular, precisa a intervenção de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI – **Proibição de tributos com efeito de confisco**, p. 26-27 – ao antever os problemas decorrentes dessa sobreposição de funções entre o princípio da proibição do confisco e os demais princípios e regras do ordenamento: *“Se pretendemos identificar um âmbito próprio de operatividade do princípio do não-confisco, temos de começar por estreitá-lo daquele dos demais princípios e regras tributárias. Do contrário, paradoxalmente, o objeto do nosso estudo servirá para tudo (sempre que houver inobservância dos demais princípios e regras da tributação, haverá a incidência do princípio do não-confisco), mas, ao mesmo tempo, não servirá para nada (todos os casos já consubstanciarão lesão a outros princípios e regras, prescindindo-se de qualquer operatividade do princípio da não-confiscatoriedade)”*(sic).

<sup>193</sup> JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ - in JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ (coord.), **Regulación En España. In El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**, p. 18, nota de rodapé 2.

*atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución (en adelante CE).*<sup>194</sup>

Na Constituição brasileira, a exemplo da espanhola, onde não se observa a literalidade desse princípio, o mínimo indispensável exsurge do princípio da capacidade contributiva (art. 145), conforme aponta o posicionamento majoritário da doutrina. Evidentemente que se trata do aspecto negativo do princípio da capacidade contributiva, ou seja, da ausência de capacidade para contribuir, porque nesses casos, como visto, o contribuinte expressa tão-somente capacidade econômica e não capacidade contributiva, desde que os valores que detém, nessa situação, são voltados apenas para o pagamento de utilidades diretamente relacionadas com a satisfação das suas necessidades básicas e de sua família. Portanto, tratar-se-ia, nesse caso, de capacidade econômica e não de capacidade contributiva, esta sim condição “**sine qua non**” ao exercício da competência tributária pelo Estado.

A doutrina espanhola aponta o princípio da capacidade contributiva como fundamento constitucional do princípio de proteção do mínimo existencial, e pode ser sintetizada nas palavras do professor MARÍN-BARNUEVO FABO, quando afirma:

*Así ha sucedido en España, donde, normalmente, se ha considerado que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la Constitución. (...) Por nuestra parte también hemos llegado a la conclusión de que es acertado encontrar el más directo fundamento de la obligación de preservar de gravamen el mínimo existencial en el principio de capacidad económica, como especificación del principio de igualdad en materia tributaria.*<sup>195</sup>

Conclui, resumindo a posição majoritária da doutrina, no sentido de que:

*...su formulación actual tiene lugar a través del reconocimiento de una regla constitucional, deducida del principio de capacidad económica, que prohíbe someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo.*<sup>196</sup>

---

<sup>194</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 14.

<sup>195</sup> *Ibidem*, p. 13-14.

<sup>196</sup> *Idem*.

No mesmo sentido ainda, o eminente jurista espanhol SAÍNZ DE BUJANDA, para quem a proteção do mínimo vital é princípio indissociável do princípio da capacidade contributiva<sup>197</sup>.

CENCERRADO MILLÁN, por sua vez, também reforça a linha de pensamento espanhola, ressaltando primeiro que o fundamento da imposição tributária é o princípio da capacidade contributiva, que além de seu fundamento serve também de limite da tributação; assim sintetizando suas idéias:

*De esta forma, puede afirmarse que el principio de capacidad económica constituye el fundamento de la imposición, ya que solamente mediante sua presencia el posible el gravamen tributario, y, de igual modo, sirve de limite de la tributación, ya que el ente público no puede gravar más allá de la capacidad económica de los ciudadanos ni éstos están obligados a consentir jurídicamente una contribución por encima de dicha capacidad. (...) el mínimo exento constituye, a nuestro juicio, el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.*<sup>198</sup>

Na Itália, para sua doutrina e jurisprudência, também o princípio da capacidade contributiva é citado como fundamento para isentar da imposição tributária os valores mínimos voltados à sobrevivência das pessoas. Nesse sentido, dão-nos conta tanto VICTOR UCKMAR como também EMÍLIO GIARDINA<sup>199</sup>.

---

<sup>197</sup> Apud REGINA HELENA COSTA -**Princípio...**, op. cit., p. 65 -, onde afirma que “Para Sainz de Bujanda, a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital”(sic).

<sup>198</sup> **El mínimo...**, op. cit., p. 63.

<sup>199</sup> VICTOR UCKMAR, **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 73-74: “Segundo a Corte italiana a isenção dos rendimentos mínimos não só é legítima, pois atrelada a uma presunção racional de falta de qualquer capacidade contributiva, mas é efetivamente necessária, porque o legislador pode estabelecer discricionariamente, em função de complexas avaliações econômicas e sociais, qual é a medida acima da qual surge a capacidade contributiva, não pode deixar de isentar da tributação aqueles sujeitos que recebem rendimentos tão modestos a ponto de serem apenas suficientes para satisfazer as necessidades elementares da vida: se assim não dispusesse, a lei acabaria por impor um dever tributário também onde não existe capacidade contributiva” (sic). EMÍLIO GIARDINA - **La basi teoriche del principio della capacità contributiva**, p. 448 -, por sua vez, assevera: “Non crediamo che possa sorgere alcun dubbio sull’assunto che la nozione costituzionale di capacità contributiva racchiuda il principio dell’esenzione dei redditi minimi. Tale assunto viene avvalorato anche da un esame sistematico della Costituzione e dal richiamo dei motivi fondamentali che ispirarono l’enunciazione dell’art. 53. ...L’esame sistematico della Costituzione ci mostra come sai scopo essenziale della suprema legge della Repubblica quello di tutelare le condizione di minimo vitale dei cittadini”.

No Brasil, podemos citar vários doutrinadores que, embora tratem perfunctoriamente do assunto, apontam direta ou obliquamente o fundamento dessa categoria no princípio da capacidade contributiva, precisamente no seu aspecto negativo.

ALFREDO BECKER já mencionava o mínimo indispensável, quando tratava dos alcances da eficácia da capacidade contributiva, afirmando que o mínimo existencial era uma espécie de “...deformação sofrida pelo princípio da capacidade contributiva, ao ingressar no mundo jurídico, resume-se nisto: renda ou capital presumido deve ser renda ou capital acima do mínimo indispensável.” E mais adiante, afirmava:

*Este sistema de criar uma isenção tributária condicionada ao preço do produto, é um sistema perfeitamente praticável de resguardar a imunidade tributária da renda e capital mínimo indispensável determinada pela regra constitucional em exame (capacidade contributiva).<sup>200</sup>*

No mesmo sentido, afirmando o fundamento do mínimo vital no princípio da capacidade contributiva, ainda que em seu aspecto negativo, para citar alguns nomes da doutrina nacional, confira-se JOSÉ MAURÍCIO CONTI<sup>201</sup>, REGINA HELENA COSTA<sup>202</sup>, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA<sup>203</sup> e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA<sup>204</sup>. É nesse sentido, ainda, a opinião balizada do mestre ALIOMAR BALEEIRO, quando pontifica:

*A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos. Não podendo medi-la em todos os casos, nem contando com a inteira sinceridade do contribuinte, o legislador estabelece, através do fato gerador de cada imposto, um*

---

<sup>200</sup> **Teoria...**, op. cit., p. 453-457.

<sup>201</sup> “A idéia é a de que, levando-se em consideração as necessidades das pessoas dentro do contexto social, cultural e econômico em que vivem, sejam reconhecidos como não tributáveis os fatos que, embora exteriorizem alguma capacidade econômica, não indicam capacidade contributiva” - **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, p. 54.

<sup>202</sup> “Trata-se, portanto, de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo, destarte, ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável.” - **Princípio...**, op. cit., p. 65.

<sup>203</sup> **Direito Tributário...**, op. cit., p. 51-52.

<sup>204</sup> “Com efeito, o mínimo existencial não revela riqueza nova, não representa indicação de capacidade contributiva, não revela incremento ou majoração de direitos. Traduz, simplesmente, ingresso patrimonial que irá se consumir imediatamente após a mutação ocorrida, com a satisfação das necessidades vitais básicas do cidadão. Esse mínimo sequer espelha um indicador de capacidade econômica do indivíduo. Ao revés, reflete incapacidade contributiva, incompetência para contribuir para o Estado como o intuito de fazer frente às despesas públicas” - **Renda e proventos de qualquer natureza – imposto e o conceito constitucional**, p. 129.

*sistema de indícios e pressupostos dessa capacidade fiscal. A propriedade de imóveis ou de riquezas mobiliárias, como ações de sociedades anônimas, títulos públicos etc., o recebimento da herança, a aquisição de bens, a percepção de rendas, a celebração de atos jurídicos, a despesa, sobretudo a que não se refere ao essencial à existência, são elementos indiciários da capacidade contributiva.*<sup>205</sup>

Até mesmo o Tribunal Constitucional Alemão, cuja Constituição não goza da presença explícita desse princípio, mediante um necessário exercício de exegese, retirou-o das dobras do princípio da igualdade, de forma a atribuir-lhe, ainda que obliquamente e ao lado de outros princípios, a função de sustentar o mínimo vital na falta de capacidade de contribuir das pessoas.<sup>206</sup>

É expressiva e amplamente majoritária, tanto no Brasil quanto no exterior, a verificação da vocação, solitária ou em conjunto com outros princípios, do princípio da capacidade contributiva, no seu aspecto negativo, para sustentar e implementar a proteção existencial.

Fica evidente, portanto, que esse princípio expressa mais uma limitação constitucional à competência tributária do Estado, uma vez que a expressão desse patrimônio mínimo não denota capacidade contributiva, mas apenas capacidade econômica, alheia e protegida da imposição tributária estatal. Trata-se, portanto, de proteção constitucional dessa parcela patrimonial que deve ser mantida em face do comando constitucional retirado do princípio de proteção do mínimo vital, decorrente da ausência de capacidade contributiva do cidadão.

### ***1.11.3. No princípio da liberdade***

Por outro lado, temos vozes importantes, mormente na doutrina nacional, indicando a liberdade como conformadora da proteção vital, não como seu fundamento propriamente, mas como implementadora de condições materiais mínimas para o exercício de direitos de liberdade.

Vejamos o que diz o professor titular da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, RICARDO LOBO TORRES - maior defensor dessa idéia - primeiramente a

---

<sup>205</sup> **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 276.

<sup>206</sup> Vide, por todos, CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 55.



respeito da reconhecida amplitude de fundamentos para a proteção existencial, quando informa que não apenas a liberdade, mas também a igualdade, o devido processo legal e a livre iniciativa podem ser amparos para essa proteção, que de tão versátil, recebe dele a característica de uma “**incógnita muito variável**”:

*Não tendo o mínimo existencial dicção constitucional própria, deve-se procurá-lo na idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão. Carece o mínimo existencial de conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originariamente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação, etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável. Não é mensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que torna difícil estimá-lo, em sua região periférica, do máximo de utilidade (maximum welfare, Nutzenmaximierung), que é princípio ligado à idéia de justiça e de redistribuição da riqueza social. Certamente esse mínimo existencial, ‘se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável’.*<sup>207</sup>

No entanto, naturalmente que isso não impediu esse grande jurista, maior estudioso dessa figura no direito brasileiro – que trata desse tema tanto em artigos quanto, e especialmente na obra **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia** - de apontar como fundamento dessa figura jurídica, **o princípio da liberdade**, afastando desde logo a capacidade contributiva – o fundamento mais indicado pelos juristas – que, para ele, é apenas um balizador dessa categoria, jamais seu fundamento.

Teorizando sobre a liberdade, arrolou características que são próprias dessa idéia, como ser direito público de todo cidadão, ser válido universalmente, ser pré-constitucional e ter cunho marcadamente jusnaturalista, características que também atribui, por consequência, ao mínimo existencial. Atentemos para suas palavras:

*O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos de liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade erga omnes, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados.*<sup>208</sup>

---

<sup>207</sup> **Os direitos humanos...**, op. cit., p. 144-145.

<sup>208</sup> *Ibidem*, p. 151.

Mais à frente, aprofundando o tema, o jurista fluminense explicita sua idéia de que a liberdade não é propriamente o seu fundamento, já que o **mínimo vital fornece à liberdade condições de se desenvolver, de modo que seu fundamento seria a possibilidade de propiciar condições de efetivação da liberdade**, para que a liberdade não seja apenas jurídica e retórica, mas que se desenvolva efetivamente. Em outras palavras, a liberdade garantida juridicamente só se poderá tornar liberdade efetiva, real, com o fornecimento de condições materiais mínimas, sob pena de tornar-se apenas discurso vazio de conteúdo.

Essa preocupação de tornar efetiva a liberdade é antiga da parte dos juristas liberais. ALEXYY já se referia à distinção entre a liberdade jurídica e a liberdade fática ou real, afirmando que aquela sem esta carece de qualquer valor, conforme já afirmava LORENZ VON STEIN, e que também foi por diversas vezes preocupação reiterada do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha<sup>209</sup>. Também ALIOMAR BALEEIRO era partidário da liberdade como fundante da proteção vital, embora ainda apontasse outros fundamentos para tanto<sup>210</sup>.

Nessa linha, porém, o princípio da liberdade ganha de LOBO TORRES fundamentação extensa. Primeiramente, antes de adentrar na natureza do mínimo vital, faz um histórico das imunidades no Direito, afirmando que os positivistas basearam o fundamento das imunidades - entendidas como “...*disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define*”<sup>211</sup> – na limitação pura e simples ao poder de tributar do soberano ou do Estado. Em outras palavras, a imunidade não era mais do que a intributabilidade calcada na limitação ao poder de tributar do Estado. O recrudescimento do direito natural, notadamente pelos grandes estudos a respeito dos direitos humanos ou direitos fundamentais nos últimos tempos - motivados principalmente pelo jubileu da Declaração dos Direitos do Homem de 1988 -, levou ao afastamento da tese de que a imunidade estaria baseada tão-somente na limitação ao “poder” de tributar do Estado.

A imunidade estaria, nesse sentido, calcada na reserva dos direitos fundamentais, pela qual a lei poderia incidir apenas a partir desse arcabouço de direitos fundamentais,

---

<sup>209</sup> ROBERT ALEXYY, *Teoria de los derechos fundamentales*, p. 486-487.

<sup>210</sup> *Uma introdução...*, p. 259.

<sup>211</sup> *Os direitos humanos...*, *op. cit.*, p. 302.

sendo que o caráter histórico desses direitos humanos é reconhecida por LOBO TORRES. Poderíamos, grosso modo, traçar um paralelo da reserva dos direitos fundamentais com a reserva da lei<sup>212</sup>. Na reserva legal, a lei tem um campo exclusivo de temas que são apenas por ela disciplinados, excluídos os decretos e outros veículos normativos infralegais, ou seja, há por assim dizer uma espécie de “**reserva de mercado**” da lei, um arcabouço reservado apenas à lei, inacessível aos demais veículos normativos infralegais.

Nesse passo, a reserva dos direitos fundamentais estaria no sentido da intangibilidade desses direitos pelo Estado, donde a competência estatal estaria limitada por esses direitos e garantias individuais, estando, portanto, a salvo de qualquer tentativa violadora desses direitos reservados. Sob esse ângulo, o papel e a função primordial do Estado é a de proteção aos direitos humanos, porquanto o Estado deixa de ter função apenas de manter a ordem e a propriedade privada, para desempenhar o papel de defensor dos direitos fundamentais. Seria essa, por assim dizer, a própria razão de existência do Estado, que pode ser denominado, nesse particular, de garantista<sup>213</sup>.

Do Pará, por sua vez, FERNANDO FACURY SCAFF mostra-se de acordo com o mestre LOBO TORRES, no sentido de firmar a liberdade como base da proteção existencial:

---

<sup>212</sup> Sobre o tema da lei e reserva da lei e o sentido dado à expressão no direito europeu em geral, e sobretudo no direito português, vide MANUEL AFONSO VAZ, **Lei e reserva da lei: a causa da lei na constituição portuguesa de 1976**, Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1992, p. 389 *et seq.* Explicitando sinteticamente essa idéia, e a diferença existente entre princípio da legalidade e reserva da lei, vide a síntese precisa de JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Princípio da legalidade, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, **Revista de Direito Tributário**, n. 54, p. 97: “Valemo-nos, linhas atrás, da expressão ‘Princípio da Reserva da Lei’, veiculando posicionamento doutrinário estrangeiro, que assim se refere à interpretação ampliativa da legalidade (relação de conformidade). Entretanto, é apropriado o momento para acusar o vício de boa parte da doutrina brasileira, que faz uso da mesma expressão como sinônimo de Princípio da Legalidade. O procedimento seria legítimo se nossa Constituição, como a da França, p. ex., reservasse à lei um taxativo rol de matérias – ‘reserva da lei’ (art. 34) – estabelecendo que ‘as outras matérias, fora do domínio da lei, terão caráter regulamentar’ – ‘reserva regulamentar’ (art. 37) – no que fazemos coro com Luciano Ferreira Leite. Vimos, porém, pelos comandos constitucionais a que há pouco recorremos, que outra é a nossa realidade normativa, onde tudo compete à lei, dependendo os decretos e regulamentos unicamente da preexistência de lei cuja execução fiel motive sua expedição. Identificamos aí a transposição acrítica de doutra forasteira, que não se harmoniza em absoluto com nosso ordenamento. Tão robusto é o papel do Princípio da Legalidade no Brasil que Pontes de Miranda viu-se impelido a cunhar-lhe novo rótulo, dada a sua especificidade e a despeito da riqueza da língua-mãe. Batizou-a de **Legalitarietà**” (grifos no original).

<sup>213</sup> Sobre o Garantismo, vide no Brasil, SÉRGIO CADEMARTORI, **Estado de Direito...**, *op. cit.*, *passim*.

*Neste sentido, é imperioso notar que o conceito de mínimo existencial ancorado no primado da liberdade deve possuir maior amplitude naqueles países que se encontram na periferia do capitalismo. Afinal, só pode exercer com plenitude a liberdade, mesmo no âmbito do mínimo existencial, quem possui capacidade para exercê-la. E para que seja possível este exercício de liberdade jurídica é necessária assegurar a liberdade real (Alexy), ou a possibilidade de exercer suas capacidades (Amartya), através de direitos fundamentais sociais.<sup>214</sup>*

RICARDO LOBO TORRES faz a devida síntese do seu pensamento sobre o assunto, no seguinte trecho de sua obra:

*Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder a quem de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados. O fundamento do direito ao mínimo existencial, por conseguinte, está nas condições para o exercício da liberdade, que alguns autores incluem na liberdade para (freedom to), por oposição à liberdade de (freedom from), na liberdade real, por contraste com a formal, ou na liberdade positiva, para diferenciá-la da negativa.<sup>215</sup>*

De nossa parte, talvez a crítica mais severa que poderíamos fazer quanto à base da teoria do mínimo existencial do professor LOBO TORRES seja quanto à sua premissa, ou seja, quanto ao fundamento da proteção vital estar nas condições para o exercício da liberdade. Nesse escopo de justificarem, do ponto de vista mais filosófico do que propriamente tributário, para essa categoria, antes de implementar condições mínimas para o desenvolvimento da liberdade, **esse instituto garante condições mínimas para o direito à vida**, que podemos afirmar seguramente como sendo o bem maior a ser protegido e condição para o exercício de todos os demais direitos, inclusive para o da própria **liberdade**, de forma que na busca por um fundamento que seja considerado o último, justificando filosoficamente essa categoria, é de se questionar se não seria mais consistente utilizar do direito à vida em detrimento do direito à liberdade, dada a ligação estreita entre o primeiro e a garantia da satisfação das necessidades mais elementares das pessoas. Desse modo, é de se indagar por qual razão o ilustre mestre fluminense, em vez de investir a favor da liberdade, na sua eleição para sustentar a proteção mínima, não o fez em relação à **vida**, que seria, com toda evidência, o bem

---

<sup>214</sup> Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos, In ADILSON RODRIGUES PIRES e HELENO TAVEIRA TÔRRES (org.), **Princípios de Direito...**, op. cit., p. 122.

<sup>215</sup> **Os Direitos Humanos...**, op. cit., p. 146-147.

maior a ser protegido pelo mínimo existencial, ou seja, a proteção das condições mínimas para o exercício do direito à vida?

#### ***1.11.4. No princípio da solidariedade social***

O princípio da solidariedade social, por seu turno, também pode ser considerado suporte do mínimo vital. No entanto, parece-nos que há fundamento específico, no âmbito tributário, para explicar e dar suporte a essa realidade de modo mais preciso e apropriado. A solidariedade social não é exclusiva do âmbito tributário, mas se encontra entre os valores e objetivos a serem alcançados pelo Estado brasileiro (art. 3º da CF/88), que deve fazê-lo utilizando-se dos meios disponíveis, sobretudo implementando políticas públicas de solidariedade. É bem verdade, que também o instrumento tributário serve a esse fim, sobretudo mediante a tributação adequada dos que revelem capacidade contributiva, que estariam, nessa medida, aptos a exercerem sua solidariedade, bem como, desonerando as pessoas que tem por finalidade exercer o solidarismo.

Assim, os que revelem capacidade contributiva devem ser submetidos à tributação em virtude e na medida do princípio da igualdade tributária, que no âmbito tributário tem como maior corolário exatamente a previsão expressa do princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º da CF/88)<sup>216</sup>. Este é sim instrumento de solidariedade do Estado, como o são outros, como as políticas públicas, como também o são as instituições sem fins lucrativos e tantos outros mecanismos de implementação solidária.

O solidarismo, portanto, embora também esteja relacionado com o mínimo vital, não é o seu fundamento, já que a solidariedade serve para várias outras categorias e, sobretudo, porque temos no âmbito tributário o fundamento próprio e preciso para ele,

---

<sup>216</sup> PEDRO HERRERA MOLINA, in JAVIER MARTÍN FERNANDEZ (coord.), **Fundamento y Configuración Del Mínimo Personal y Familiar**. In **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Análisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**. p. 2: “Aunque se trata de un tema polémico, consideramos que la capacidad económica constituye la medida general de la igualdad en materia tributaria exigida pela Constitución. El legislador solo puede separarse de dicha medida cuando persiga otro fin con relevancia constitucional de manera proporcionada (como consecuencia del principio de Estado de Derecho, art. 1.1 CE). Desde luego, el mero interés recaudatorio no puede justificar las desviaciones del principio de capacidad económica.”

<sup>216</sup> MOSCHETTI, **El principio...**, op. cit., p. 108 e 266-269.

que se aplica apenas nessa seara, de modo a explicá-lo integralmente, dando-lhe suporte e racionalidade em toda a sua extensão. Nada obstante isso, temos vozes de renome a dar maior ênfase à solidariedade social, elegendo-a como fundamento da proteção vital.

O grande jurista e ex-ministro do Supremo Tribunal Federal ALIOMAR BALEEIRO aponta o fundamento social da proteção do mínimo existencial no princípio da solidariedade, conforme se observa da seguinte passagem do seu pensamento:

*Além de razões inspiradas na solidariedade social, outras de caráter prático e lógico condenariam impostos sobre criaturas de reduzida capacidade contributiva. Segundo a concepção atual de Estado, este deve assistência a todos os necessitados por efeito de suas condições (idade, saúde, incapacidade de trabalho, fase escolar, etc.) ou econômicas (pauperismo, desemprego, etc.). Seria redondamente insensato, antieconômico e trabalhoso retirar, pelo imposto, recursos daqueles aos quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa<sup>217</sup>.(sic)*

E mais adiante, na mesma obra, ainda arremata ressaltando a irracionalidade da tributação dos valores mínimos:

*Quaisquer que sejam as restrições feitas ao conceito de capacidade contributiva da coletividade, é evidente que existem limites para esta tanto quanto para os indivíduos. O contribuinte não pode pagar impostos que sacrifiquem o 'mínimo de existência' ou o 'necessário físico'. A insistência do Fisco em ignorar esse princípio óbvio acarretaria a ruína física do homem, que é a base econômica da produção de qualquer país.<sup>218</sup>*

FRANCESCO MOSCHETTI, por sua vez, também destoando da doutrina tradicional, afirma que é o princípio da solidariedade social que justifica o mínimo vital, uma vez que, em face do dever de solidariedade, impõe-se que a contribuição aos gastos públicos seja realizada especialmente pelos que têm, sendo que o mínimo existencial é decorrente de um estado de necessidade do contribuinte, que, em vez de revelar capacidade de pagamento de tributo, expõe sua fragilidade e estado de necessidade elementar, merecedora de atenção social estatal. Se não, vejamos essa lapidar passagem de seus pensamentos sobre o assunto:

---

<sup>217</sup> **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 276.

<sup>218</sup> *Ibidem*, p. 277.

*La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. (...) La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen. (...) La necesidad de eximir un mínimo vital resulta no sólo del artículo 53, entendido a la luz del artículo 2º, sino también del artículo 36 de la Constitución, según el cual: ‘el trabajador tiene derecho a una retribución proporcionada a la cantidad y a la calidad de su trabajo y en todo caso suficiente para asegurar a sí mismo y a su familia una existencia libre y digna.’ (...) El significado del artículo 36 es que existe una riqueza intangible: de igual modo que há de ser dada, no puede ser quitada. Es evidente, por tanto, cómo se combina la interpretación del artículo 53 con la del artículo 36: el primero, en cuanto norma de solidaridad, requiere la exención del mínimo; el segundo da un contenido a tal exención, estableciendo que debe tener en cuenta el conjunto de la situación familiar.’<sup>219</sup>*

As lições de MOSCHETTI quanto à fundamentação desse princípio de proteção ao mínimo vital no princípio da solidariedade acima citada, são perfeitamente aplicáveis ao direito brasileiro, eis que encontram respaldo jurídico-positivo na própria Constituição em vigor, que, no artigo 3º, inciso I, acolhe o princípio da solidariedade, quando aponta como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e **solidária**<sup>220</sup>. Mais adiante ainda, o mestre da Universidade de Pádua arremata:

*Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos esse elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital. La posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad contributiva manifiestan un estado de necesidad. La aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares. Esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico, sino que se armoniza con el carácter solidario del deber.: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen.’<sup>221</sup>*

---

<sup>219</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 267.

<sup>220</sup> Há previsão expressa do princípio da solidariedade em outras Constituições contemporâneas. Vide, por exemplo, o artigo 2º da Constituição espanhola de 1978, ou o mesmo artigo da atual Constituição Italiana.

<sup>221</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 267-268. Em outro trabalho mais recente, o autor ainda faz a vinculação entre o próprio princípio da capacidade contributiva e a solidariedade, prevista no artigo 53 e 2o. da Constituição italiana, respectivamente, quando afirma que: “A juicio de quien esto escribe, la vinculación entre el artículo 53 y el artículo 2o da Constitución italiana, pone en evidencia la calificación de la capacidad contributiva en términos de solidaridad: es capacidad contributiva la capacidad económica considerada idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en

Evidentemente que o princípio da solidariedade, a exemplo do que ressalta o mestre italiano, aplica-se também ao sistema tributário nacional, seja porque se encontra indicado como princípio fundamental - Título I, Dos princípios fundamentais da Carta da República em vigor -, seja porque é perfeitamente adequado a dar vazão ao ímpeto constitucional de implementação de valores de justiça social, através de todos os instrumentos previstos na Constituição, inclusive do cunho extrafiscal presente no sistema tributário, que não serve, senão para a implementação dos valores contidos nos princípios fundamentais do Estado brasileiro, previstos especialmente no preâmbulo e nos artigos 1º ao 7º da Constituição da República.

Logo, podemos afirmar que não há qualquer óbice em se eleger validamente a solidariedade social como fundamento do mínimo existencial, desde que a ela venha agregada sua vinculação com o princípio da capacidade contributiva que, para nós, é o fundamento por excelência, no âmbito tributário, desse instituto e o que revela melhor sua natureza, extensão e racionalidade.

#### ***1.11.5. No pleno desenvolvimento da personalidade humana***

A doutrina européia, já muito adiantada no estudo e aplicação do mínimo vital, cogita de imprimir-lhe a extensão suscitada por MANZONI, de que não é apenas a proteção material voltada para a satisfação física do indivíduo que merece proteção por essa categoria, mas também aquelas que sejam voltadas para cobrir as necessidades intelectuais e espirituais do indivíduo, daí porque propugna uma ampliação da proteção vital, também para a proteção existencial do indivíduo enquanto ser social. Confirmam-se suas idéias:

*...el contenido del mínimo vital puede abarcar desde un mínimo, que vendría a garantizar la cobertura de las meras necesidades físicas del individuo, hasta un máximo, que tendría por misión cubrir las necesidades intelectuales y espirituales del individuo. Por consiguiente, propugna, en el ordenamiento italiano, 'una ampliación del concepto de mínimo vital tal que garantice al individuo la disponibilidad de los medios necesarios no sólo para la vida física, sino además*

---

*la Constitución.*” - El principio de la capacidad contributiva. In AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado...**, op.cit., p. 259.



*para sua condición de individuo social: asegurándole el mínimo de decoro y de dignidad que le competen en la sociedad en la cual está insertado.*<sup>222</sup>

CENCERRADO MILLÁN está de acordo com a ampliação do sentido da proteção existencial, e anota que tal viés está em consonância com a conexão do mínimo vital com outros princípios constitucionais, de modo tal que permite o desenvolvimento da personalidade humana. Vejamos a literalidade da sua expressão:

*Esta ampliación del mínimo exento es coherente con su conexión con otros preceptos constitucionales, como el derecho al desarrollo de la propia personalidad, el derecho a la vida y a la salud, el mantenimiento social em caso de indigencia, la protección de la familia, etc. Ello le lleva a afirmar que ‘de este modo se delinea com mayor perfección, a la luz del ordenamiento constitucional, la naturaleza y el alcance del principio de exención del mínimo vital, el cual, lejos de agotar sua función em finalidades y exigencias de orden exclusivamente fiscal, se afirma sobre todo como reconocimiento de la preeminencia de los valores fundamentales del individuo, en armonía con los demás principios que tutelan los derechos naturales del hombre y el desarrollo de la persona humana.*<sup>223</sup>

Na mesma linha, JOSÉ MARÍA MARTÍN DELGADO, quando se posiciona também de modo a fazer a distinção entre o **mínimo físico** e o **mínimo social**, destacando que essa variante dependerá muito mais do sentido adotado pela comunidade em determinado momento e que seja adotado também pelo seu ordenamento jurídico, mormente em face da sua vinculação com o princípio da capacidade contributiva:

*...la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el Ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado ‘mínimo físico’ o exención del conjunto de bienes indispensables para mantener la vida del individuo, al ‘mínimo social’ que comprende y alo que se entiende indispensable para el tenor de vida del individuo; todas las variaciones que se pueden imaginar dependerán del concepto de justicia, con lo que se confirma la necesaria existencia de un ‘sistema tributario justo’ (en expresión del art. 31 de la Constitución) como ámbito de actuación del principio de capacidad económica.*<sup>224</sup>

DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO já ressaltava que a própria jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão era claudicante quanto aos fundamentos do mínimo

---

<sup>222</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 39.

<sup>223</sup> *Idem*, p. 39, nota 77.

<sup>224</sup> **Los principios de capacidad económica e igualdad em la Constitución española de 1978**, p. 71 - *apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, p. 39.

vital, tanto que o Segundo Senado<sup>225</sup> se posicionou de modo diverso após as sentenças de 1990, porquanto indicou fundamentos diversos<sup>226</sup> dos utilizados naqueles dois primeiros precedentes, incluindo o pleno desenvolvimento da personalidade humana como um dos pilares existenciais da proteção mínima:

*Es importante destacar que esa doctrina fue posteriormente rectificada por Tribunal Constitucional alemán em la controvertida Sentencia de 25 de septiembre de 1992 (BVerfGE 87, 153). En esta última sentencia también se abordaba el problema del mínimo existencial, pero, paradójicamente, el Tribunal (ahora el Segundo Senado, a diferencia de las de 1990 comentadas que correspondieron al Primer Senado) no utilizó como elemento de argumentación el artículo 1 GG que reconoce el derecho a una vida digna, ni tampoco el principio de capacidad económica. Por el contrario, fundamentó su decisión en los artículos 14.1 GG (derecho de propiedad), 12.1 GG (derecho a elegir libremente la profesión) y 2.1 GG (derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad), y consideró que la regulación del Impuesto sobre la Renta tenía um efecto estrangulador sobre dichos derechos constitucionalmente reconocidos. Y, por lo que más nos interesa en este momento, declaró el BVerfG que la protección del mínimo existencial sólo es constitucionalmente exigible respecto de aquellos sujetos cuya renta queda por debajo de ese límite, por entender que la única exigencia constitucional es que los ciudadanos mantengan intacto su mínimo existencial después de haber pagado los impuestos, por lo que la exención del mínimo existencial no permitiría deducir derechos directos pra todos los ciudadanos, sino sólo para los que tuvieran una capacidad económica inferior ao mínimo existencial<sup>227</sup> (destacamos).*

De Portugal, JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES concorda e subscreve essa linha de pensamento, na medida em que é tributário de que a proteção vital se escore no

---

<sup>225</sup> A Corte Constitucional alemã é dividida, a exemplo do que ocorre com o STF no Brasil, em duas subcortes, que na divisão administrativa alemã, são chamadas de Senado. Nesse sentido, inclusive para conhecer um pouco de um dos Tribunais mais influentes do mundo, o sítio oficial dessa Corte no endereço [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de).

<sup>226</sup> Quanto às divergências entre as duas turmas (Senados) da Corte Alemã, CASALTA NABAIS, **O dever fundamental...**, op. cit., p. 556, minimiza a importância dessa divergência: “Neste termos, mais do que recusar as virtualidades clássicas, digamos assim, ao princípio da capacidade contributiva, o 2º Senado limitou-se a chamar os direitos fundamentais para parâmetro duma fenomenologia de carácter essencialmente extrafiscal que, naturalmente, na medida em que afecte os direitos, liberdades e garantias fundamentais, hão-de respeitar os requisitos constitucionais correspondentes. Por isso, a tão propalada e discutida divergência jurisprudencial entre o 1º e o 2º Senados, é bem menos patente do que sugere o texto da decisão de 25-9-1992 e opinam os seus comentadores (sobretudo críticos), o que é aliás visível ao nível dos próprios resultados das decisões em causa. Daí que a doutrina procure harmonizar as posições em referência, nomeadamente articulando os dois suportes dogmáticos num exame de duplo grau, através do qual: 1) num primeiro grau, se apura se o legislador se conteve dentro dos limites que os direitos, liberdades e garantias fundamentais lhe traçam proibindo impostos sufocantes ou excessivos – limite exterior; 2) num segundo grau, após ultrapassar o exame do primeiro, se testa a justiça fiscal horizontal com base nas exigências da igualdade e da protecção estadual da família afetadas pela capacidade contributiva – limite interior.”

<sup>227</sup> **La protección...**, op. cit., p. 41-42, nota 87, onde ainda ressalta que sentenças posteriores acabaram por demonstrar que esta sentença foi exceção, e isolada na jurisprudência que depois se consolidou no mesmo sentido das proferidas em 1990.

princípio constitucional que garante o pleno desenvolvimento da personalidade humana<sup>228</sup>.

#### ***1.11.6. No princípio da dignidade humana***

JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ ao tratar da dignidade humana evidencia que ela deve ser observada por todo tipo de norma do ordenamento jurídico, de modo que não é lícito ao legislador, em qualquer instância e no disciplinamento de qualquer matéria - o que vale também ao aplicador do direito no exercício do seu mister interpretativo - ignorar a proteção da dignidade humana imposta pelo texto constitucional, daí esse autor entender imperativo que:

*...se facilite al hombre todo que éste necesita para vivir uma vida verdaderamente humana, como son el alimento, la vestimenta, la vivienda, el derecho a la libre elección de estado y a fundar uma família, a la educación, al trabajo, a la buena fama, al respecto, a una adecuada información, a obrar de acuerdo con la norma reta de su conciencia, a la protección de la vida privada a la justa libertad también en materia religiosa. (...) Deben, em primer lugar respetarla. Es decir, abstenerse de cualquier medida que suponga un atentado a la dignidad. Todos los poderes públicos vienen sujetos a este deber inecudible. No podrá promulgar normas, dictar actos imperativos, emitir juicios, imponer condiciones a la actividad humana que, de cualquier forma, supongan desconocimiento, atentado y menoscabo de la dignidad de la persona. Y los Tribunales deberán amparar a la persona ofendida en su dignidad, otorgándola una eficaz protección frente a cualquier poder publico.<sup>229</sup>*

À toda evidência que tal racionalidade se aplica também às normas tributárias, de modo que esse dever também está afetado aos operadores tributários, direcionado tanto ao legislador quanto ao exegeta e aplicador da norma.

No mesmo sentido e ressaltando o princípio da dignidade humana como uma espécie de amálgama dos direitos fundamentais, ensina o eminente jurista do Paraná e do Brasil LUIZ EDSON FACHIN, o que faz com sua habitual precisão, consoante se pode observar da passagem que se segue:

*A dignidade da pessoa humana foi pela Constituição concebida como referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais. E, como tal, lança seu*

---

<sup>228</sup> Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental, **Revista de Direito e Gestão Fiscal**, p. 17 *et seq.*

<sup>229</sup> **La dignidad de la persona**, p. 61.

*véu por toda a tessitura condicionando a ordem econômica, a fim de assegurar a todos existência digna (art. 170). Da mesma forma, na ordem social busca a realização da sonhada justiça social (art. 193), na educação e no desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205).<sup>230</sup>*

O princípio da dignidade não teria aptidão, porém, para agasalhar integralmente a racionalidade e as necessidades da proteção existencial, desde que, consoante afirma PEDRO HERRERA MOLINA:

*...en tales casos, prescindir del mínimo existencial no situaría al sujeto en una situación de indigencia, sino que equivaldría a acentuar la progresividad del gravamen. Sin embargo, respecto de dichos sujetos el mínimo existencial resulta exigible en virtud del principio de capacidad económica (entendida ésta como medida general de la igualdad). Solo la renta disponible refleja capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.<sup>231</sup>*

Interessante notar, no entanto, que não foi apenas a jurisprudência que se demonstrou claudicante quanto à indicação do fundamento do mínimo vital. Com efeito, em outra passagem do seu pensamento MOLINA procura ratificar essa vinculação entre dignidade humana e mínimo vital, embora antes, conforme vimos acima, tenha dado mais ênfase ao princípio da capacidade contributiva como fundamento dessa categoria, chegando até mesmo a não atribuir o devido peso à dignidade humana, o que, conforme fica evidente na passagem abaixo, não refletia integralmente seu pensamento sobre a questão. Vejamos suas palavras retificadoras quanto ao fundamento do mínimo material:

*Esta norma se basa en el principio de dignidad de la persona (art. 10.1 CE), en relación com el deber de los padres de asistir a los hijos previsto en el art. 39.3 CE (tal vez podría hablarse de una dignidad de las relaciones familiares). Además, constituye también un núcleo indisponible del principio de capacidad económica como medida del principio de igualdad (art. 31.1 CE). No parece que ningún outro fin constitucional justifique gravar a los sujetos que carecen de renta disponible. Desde esta perspectiva, existen unos criterios materiales para determinar el importe del mínimo existencial. Este há de cubrir al menos las necesidades de alimentación, vestido, vivienda, relaciones sociales y cultura propias de una vida minimamente digna. El legislador posee un margen para concretar esta cifra en función de la realidad económica y social, pero incurriría en inconstitucionalidad si se demostrara que el importe del mínimo existencial no basta para cubrir las mencionadas atenciones (o si se demuestra que se há incumplido el deber de coherencia, que analizaremos más adelante).<sup>232</sup>*

---

<sup>230</sup> Estatuto jurídico..., op. cit., p. 182.

<sup>231</sup> Fundamento y..., op. cit., p. 3.

<sup>232</sup> Ibidem, p. 2-3.

O princípio da dignidade humana determina que o Estado Social implemente condições mínimas de vida para o cidadão, oferecendo-lhe condições para seu pleno desenvolvimento pessoal. Pode o Estado atuar positivamente, estabelecendo políticas públicas de redução da pobreza, v.g., ou negativamente, abstendo-se de interferir na esfera privada, de forma a não cobrar tributos de quem não revele capacidade para tanto, ou seja, deixando de desrespeitar o limite do mínimo vital.

É no mesmo sentido o pensamento de HUMBERTO ÁVILA, quando ressalta a imbricação indissociável entre o mínimo material e a dignidade do contribuinte, uma vez que para ele essa categoria nada mais é do que um mínimo à existência digna do contribuinte: “*O princípio da dignidade humana exige que o Estado conserve o mínimo vital à existência digna do contribuinte.*”<sup>233</sup>

Nesse passo, FRANCESCO MOSCHETTI sublinha uma importante distinção da sua leitura dos artigos da Constituição italiana, ao afirmar que o mínimo vital não é apenas o valor suficiente para a manutenção vital, mas também aquele que proporciona uma vida digna e livre, consoante determina o artigo 53 - que prevê a capacidade contributiva - e o artigo 36 da Constituição de seu país - que prevê o salário mínimo “*suficiente para asegurar a si mismo y a sua familia una existencia libre y digna*”. Ou ainda, comentando os referidos dispositivos, afirma que:

*De esta disposición se extraen tres importante consecuencias en materia tributaria: ante todo, el impuesto nunca puede gravar una retribución apenas ‘suficiente’ (se confirma, por tanto, el principio de la exención del mínimo); en segundo lugar, el mínimo no es el ‘mínimo’ vital, sino el mínimo para una existencia ‘digna y libre’; en tercer lugar, puesto que el mínimo de retribución se refiere también a las necesidades familiares, los tributos que racaigan sobre las personas deberán siempre tener en cuenta las situaciones familiares. En particular, el mínimo debe ser referido a toda la familia del contribuyente. Sería muy extraño que nuestra Constitución impusiera al dador de trabajo pagar una retribución suficiente para las exigencias del trabajador y de su familia, pero permitiera al fisco establecer tributos sin tener en cuenta las exigencias mínimas familiares. Si el dador de trabajo no reconoce lo que es ‘suficiente’ para los familiares actúa ilegítimamente, pero tan ilegítimamente actúa el ente impositor cuando establezca un tributo sin tener en cuenta no y lo ‘suficiente’, sino el ‘mínimo’.*<sup>234</sup>

---

<sup>233</sup> **Sistema Constitucional Tributário**, p. 72.

<sup>234</sup> **El principio...**, op. cit., p. 269. Ressalta ainda, na sequência que: “*El significado del artículo 36 es que existe una riqueza intangible: de igual modo que ha de ser dada, no puede ser quitada. Es evidente, por tanto, cómo se combina la interpretación del artículo 53 con la del artículo 36: el primero, en cuanto*

Nada obstante nossa integral concordância com as considerações quanto à extensão à família da proteção vital, não vislumbramos como o mestre italiano, que um mínimo existencial se refira a um valor que não garanta uma existência digna e livre, ou seja, que sejam conceitos excludentes - mínimo existencial e existência digna -, já que o mínimo existencial alude a um arcabouço mínimo de direitos e garantias materiais para a satisfação das necessidades básicas de cidadania para o indivíduo e sua família, de maneira que emprestamos a ele um sentido de garantia mínima, que por si só já garante dignidade às pessoas, e com o oferecimento dessa satisfação das necessidades mínimas, já se possibilita o exercício da liberdade.

Desse modo, entendemos que a proteção vital não diz respeito apenas a um valor que garanta somente a existência do contribuinte, mas especialmente uma existência que lhe permita dignidade, o que significa poder se alimentar de modo adequado, no sentido de consumir com sua família as calorias mínimas necessárias diariamente, tal como reportado pela Organização Mundial da Saúde (OMS); poder vestir a si e à sua família condignamente; poder morar adequadamente; manter sua saúde, consumindo os remédios que sejam necessários para aplacar suas moléstias e de sua família; ter acesso com sua família a uma educação básica *etc.*

Por seu turno, CASALTA NABAIS, ao tratar do fundamento desse instituto, registra posição do Segundo Senado da Corte Constitucional alemã, no sentido de que a dignidade humana é também fundamento próprio a suportar a proteção existencial:

*Assim tem acontecido com o BVerfG alemão, que tradicionalmente tem apelado ao princípio da capacidade contributiva, ancorado no princípio da igualdade e da protecção estadual da família (art. 3º, I e 6º, I, da GG), a que, a partir de 1990 pela mão do 1º Senado veio acrescentar o importante suporte de intangibilidade da dignidade da pessoa humana (art. 1º, I, da GG) para testar jurídico-constitucionalmente o mínimo de existência e os encargos com a manutenção da família. É certo que na decisão de 25-9-1992 (a Grundfreibetragsbeschluss), rompendo (ao que parece em termos drásticos) com a referida jurisprudência, o 2º Senado veio apelar directamente aos direitos, liberdades e garantias fundamentais do livre desenvolvimento da personalidade humana e às suas concretizações na liberdade profissional e no direito de propriedade (art. 2º, I, 21º, I e 14º, I, da Lei Fundamental) para, em articulação com a exigência de protecção estadual da família, declarar a inconstitucionalidade dos parágrafos 32ª, I, (2) e 32, VIII da*

---

*norma de solidaridad, requiere la exención del mínimo; el segundo da un contenido a tal exención, estableciendo que debe tener en cuenta el conjunto de la situación familiar.”*

*EstG (na redação válida ao tempo) e apelar ao legislador para corrigir esses preceitos até 1-1-1996. Porém, esta decisão foi vivamente criticada pela doutrina porque, na interpretação que à primeira vista ressalta do seu próprio texto, o apelo aos mencionados direitos fundamentais é feito em detrimento do princípio da capacidade contributiva, que assim ficaria sem qualquer préstimo para aferir a 'justiça fiscal vertical'.*<sup>235</sup>

Pode-se afirmar que são raros os juristas que não atribuem ao princípio da dignidade o dever de ser implementado pelo Estado Social, o que pode ocorrer de vários modos, como desenvolvendo políticas públicas de redução da pobreza, ou, no âmbito tributário, abstendo-se de tributar quem não possa colaborar com os gastos estatais, daí a relação direta entre essa categoria e o princípio da dignidade humana.

No entanto, se esse fosse o fundamento absoluto, não poderíamos justificar o mínimo vital aplicável à pessoa moral ou jurídica, dado que ela não possui dignidade, que é própria e inerente à pessoa natural, de modo que teríamos uma categoria com fundamento que, ao nosso ver, impediria que ela se aplicasse plenamente, com todo seu alcance no mundo jurídico.

Daí porque, embora possamos afirmar que esse princípio esteja diretamente ligado com a origem do mínimo vital, ele não pode ser indicado como fundamento absoluto dessa categoria, já que não se pode ter um fundamento que explique apenas parcialmente a realidade que visa fundar. Seu suporte à nova categoria deve alcançar toda a extensão e aplicabilidade desse instituto, o que, ao nosso ver, não se pode ancorar no princípio da dignidade humana, porquanto ele não estaria apto a explicar a extensão do mínimo existencial às pessoas jurídicas.

Entendemos, como sublinharemos mais adiante, que esse princípio é mais um dos muitos ângulos sob os quais pode ser contemplado o mínimo vital, ou como ressalta CASALTA NABAIS, pode-se afirmar que, ao lado de outros aspectos dessa categoria jurídica, podemos afirmar que o princípio da dignidade humana é subsidiário ao núcleo central desse conceito, que é o da capacidade contributiva, atuando como importante, mas não único e, cremos, nem mesmo o principal suporte da proteção existencial. Vejamos mais uma vez seus valiosos ensinamentos:

---

<sup>235</sup> **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 554.

*...a inviolabilidade da dignidade da pessoa humana, como está bem patente nas sentenças constitucionais em referência, não foi erigida como fundamento único ou exclusivo das decisões da jurisdição constitucional, que nela viu apenas mais um argumento a juntar aos tradicionalmente invocados constituídos pelo princípio da igualdade assente na capacidade contributiva em geral e na sua qualificada expressão de não discriminação fiscal da família. Por isso, a dignidade da pessoa humana também no direito dos impostos assume o carácter subsidiário que, em geral, lhe é reconhecido enquanto suporte de princípios constitucionais e de direitos fundamentais, a qual apenas entra em acção na medida em que específicos princípios ou direitos, ou concretizações ou explicitações destes, não possam ser convocados ou se apresentem totalmente ineficazes. Nestes termos, a dignidade da pessoa humana, ancorada na ideia de homem como pessoa livre, autoresponsável e com estima social, verdadeiro reduto intocável do ser humano, também vale face à intervenção fiscal, relativamente à qual forma a barreira inferior intransponível, concretizada na garantia da intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade. Mínimo que há-de ser igual, pelo menos, ao que o estado está em condições de dispor, mediante prestações sociais, a favor dos que dele não dispõem, já que se não compreende que o estado tire aos cidadãos aquilo que tem de lhes dar em caso de carência. O que implica uma adequada articulação ou unidade de sentido constitucional entre o direito fiscal e o direito das prestações sociais, sendo certo que o nível destas depende de múltiplos factores, nomeadamente do grau de desenvolvimento económico-social do país. Daí que o mínimo existencial individual e familiar, a deixar livre da incidência dos impostos por exigência do respeito da dignidade da pessoa humana, varie de época para época, de país para país e até de família para família ou de pessoa para pessoa na mesma época e no mesmo país. Donde podemos concluir que o princípio da dignidade da pessoa humana tem um papel a desempenhar no teste material dos impostos, como o tem acentuado o 1º Senado do BverfG, embora um papel que, pela própria natureza das coisas, é limitado, seja porque o legislador não pode deixar de dispor de razoável margem de manobra na concretização dos mínimos existenciais que a dignidade da pessoa humana implica, seja porque a intervenção do princípio em causa se verifica apenas no caso de inoperacionalidade de outros princípios constitucionais, sobretudo do da capacidade contributiva.<sup>236</sup>*

Vale ressaltar, por último, sobre esse tópico, que o professor DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO bem assinalou, nesse particular, como já mencionado, que, na Alemanha não existem princípios de justiça tributária na sua Constituição, sendo que o mínimo existencial é retirado da conjugação do princípio da dignidade humana (art. 1 GG), com o princípio do Estado social e democrático (art. 20.1 GG), ou ainda do princípio geral da igualdade (art. 3.1 GG), de modo que, ao ser suscitada atualmente suas discussão, observa-se que, embora se relacione com a tributação, a proteção mínima vital teve origem não em normas tributárias do ordenamento jurídico alemão, mas sobretudo

---

<sup>236</sup> O dever fundamental..., *op. cit.*, p. 561-562.



Nos princípios que procuram humanizar as normas jurídicas, ou seja, os de justiça tributária, dentre eles, naturalmente, o princípio da dignidade humana.<sup>237</sup>

#### **1.11.7. No salário mínimo constitucional**

A definição de salário mínimo é, sem dúvida, representativa da proteção que o constituinte quis imprimir no texto constitucional, pois ao mencionar quais são as necessidades básicas vitais que esse salário deve suprir, seguramente forneceu parâmetros para a definição e concretização do mínimo existencial, pois são os bens nele protegidos expressão significativa da proteção mínima admitida na Constituição<sup>238</sup>. Vejamos o seu texto:

*Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim...*

Primeiramente, para aqueles que entendem que o salário mínimo não poderia ser parâmetro para a proteção existencial, exatamente porque o dispositivo se refere ao

---

<sup>237</sup> O autor indica o conteúdo de referidos dispositivos da Constituição alemã: “Art. 1 gg: ‘1. La dignidad del hombre es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público. 2. El pueblo alemán se identifica, por tanto, con los inviolables e inalienables derechos del hombre como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo. 3. Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial a título de derecho directamente aplicable.’ – “Art. 20.1. GG: ‘La República Federal Alemana es un estado federal, democrático y social.’ - **La protección...**, op. cit., p. 36.

<sup>238</sup> LUIZ EDSON FACHIN - **Estatuto jurídico...**, op. cit., p. 274 -, esclarece que: “O mínimo é, com efeito, conceito complexo. Num sentido estrito a noção é precária. O mínimo até pode ser a menor quantidade que preserva as características de algo. Aparentemente é com esse sentido que a palavra é empregada nos textos legais. Eis o salário como exemplo de uma quantidade suscetível de diferentes grandezas. O salário deve ‘atender às suas (dos trabalhadores rurais e urbanos) necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.’ Se mínimo é aquele cujo valor é extremo, seu valor não pode ser menor do que é porque se o for, salário não será. O salário mínimo não atende às necessidades vitais básicas do trabalhador e família com o menor valor possível, o que recomenda ver de outro modo, não apenas individual.”

trabalhador, MOSCHETTI, examinando o artigo 36 da Constituição italiana<sup>239</sup>, que também se refere ao “*lavatore*” (trabalhador), afirma que:

*...con la palabra ‘trabajador’ se está haciendo referencia a todos los ciudadanos, puesto que todos tienen el deber de trabajar (art. 4º); además, un tratamiento diverso entre trabajadores autónomos y trabajadores dependientes constituiría una discriminación injustificada contraria al art. 3º.*<sup>240</sup>

No entanto, no direito brasileiro, sequer esse esforço argumentativo é necessário, já aqui a palavra “trabalhador” se refere não apenas àquele que tem vínculo de emprego, ou seja, submetido às regras do artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho, mas também a todo tipo de esforço humano que tenha uma contraprestação, de modo a atingir também àqueles que não estejam protegidos pelas regras deste diploma.

Do mesmo modo, os bens jurídicos nele protegidos não estão ali em *numerus clausus*, mas como ilustração, como exemplos dos bens que devem ser protegidos, já que o *caput* do dispositivo informa que, são “*direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social*”.

Outrossim, referida renda mínima - daí porque não pode ser alvo de qualquer tributação do imposto sobre a renda - deve ser “*...capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo*”.

No direito comparado, como vimos, MARTÍNEZ LAGO defende a proteção existencial atrelada ao salário mínimo interprofissional, conforme anota MILLÁN:

*Así, con fundamento en una concepción solidaria del principio de capacidad económica, MARTÍNEZ LAGO ha sostenido la necesidad de conectar la remuneración suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y las de su familia, que garantiza el art. 31.1. de la Constitución, con el mínimo exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de forma que si el salario mínimo interprofesional constituye la plasmación de aquella garantía constitucional, entonces también debe serlo del nivel de rentas que debe quedar exonerado de gravamen en el citado impuesto.*<sup>241</sup>

---

<sup>239</sup> “...il lavatore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un’esistenza libera e dignitosa”

<sup>240</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 269, nota 43.

<sup>241</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 159.

Também o Tribunal Constitucional espanhol já deu notícias de assegurar o mínimo existencial com base no parâmetro do salário mínimo interprofissional, embora o tenha feito em relação a assuntos diversos da tributação. Se não, vejamos o registro da doutrina sobre o tema:

*...ha considerado, en relación con asuntos ajenos al Derecho tributario, que el mínimo de subsistencia podría cuantificarse en una o dos veces – según el asunto tratado – el salario mínimo interprofesional. En este sentido, el Alto tribunal ha establecido que ‘el salario mínimo interprofesional puede utilizarse como criterio objetivo para determinar el nivel mínimo vital de subsistencia, es decir, si puede considerarse razonable y proporcionada la presunción del legislador de que con el salario mínimo se pueden cubrir las necesidades vitales.’<sup>242</sup>*

Em sentido contrário, no entanto, HERRERA MOLINA, quando afirma que “*la función principal del salario mínimo radica en la regulación del mercado del trabajo y no en el establecimiento de un mínimo existencial.*”<sup>243</sup>

Também se opondo à utilização do salário mínimo como parâmetro para o mínimo existencial, CENCERRADO MILLÁN, por estar convencido de que só poderia defender tal posicionamento de *lege ferenda*, eis que não vislumbra suporte constitucional para esse entendimento, pois assevera que só o legislador poderia realizar essa parametrização<sup>244</sup>.

O salário mínimo interprofissional também não é aceito por DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO para fundamentar o mínimo indispensável, pois esse eminente autor entende que esse salário seria de pouca utilidade, já que ele serve, antes de tudo, como regulador do mercado de trabalho e não como parâmetro existencial:

*Y es que los intentos realizados para identificar el mínimo existencial con cantidades determinadas para otras finalidades han sido hasta el momento poco afortunados. Así, por ejemplo, la utilización de los estudios sobre el umbral de pobreza elaborados a partir de los resultados de las Encuestas de Presupuestos Familiares, o las remisiones al salario mínimo interprofesional por entender que refleja los ingresos necesarios para asegurar la vida digna, se han manifestado de poca utilidad a estos efectos.*<sup>245</sup>

---

<sup>242</sup> *Ibidem*, p. 159-160.

<sup>243</sup> *Apud* MILLÁN, *El mínimo...*, *op. cit.*, p. 159, nota 3.

<sup>244</sup> *Ibidem*, p. 160.

<sup>245</sup> *La protección...*, *op. cit.*, p. 64-65. Ainda, na nota 142, reforça sua idéia, afirmando que: “*Resulta evidente que la función del salario mínimo interprofesional es, ante todo, reguladora del mercado de trabajo (vid., en este sentido, la STC 31/1984, de 7 de marzo); y que al vincularse a dicha cuantía otras*

Neste ponto, examinando o caso do Brasil, cabe ressaltar que o salário mínimo, na sua acepção constitucional atual está muito além do mínimo determinado pelas leis trabalhistas. Este salário-mínimo definido na norma infraconstitucional - atualmente em R\$415,00 -, não pode - tendo em vista a Constituição de 1988 e seus parâmetros - ser considerado como mínimo existencial no Brasil, de modo tal que não reúne condições de ser fixado como limite máximo de tributabilidade de rendimentos e respeito aos direitos fundamentais, pois, como é notório, o salário mínimo em vigor não garante - e nem chega perto de fazê-lo - as necessidades arroladas no artigo 7º, inciso IV da Carta da República. Portanto, para a determinação do mínimo existencial, no Brasil, não se pode levar em consideração o salário mínimo definido pelas leis trabalhistas, mas somente os preceitos insculpidos na Constituição<sup>246</sup>.

Para arrematar esse assunto, vale registrar que FRANCESCO MOSCHETTI, embora não se tenha utilizado deste fundamento para embasar a proteção vital, registra que ele pode ser utilizado para balizar a determinação da proteção existencial, com o que estamos inteiramente de acordo. Vejamos a palavra do mestre da Universidade de Pádua, que indica ainda outros parâmetros da Constituição italiana para esse mister, o que se aplica igualmente no direito brasileiro, dada a existência de normas constitucionais semelhantes às invocadas por ele:

*Para determinar el quantum de exención se deberán considerar también otras normas constitucionales que garanticen la dignidade de la persona, como el artículo 2º, el apartado segundo del artículo 3 y el artículo 36. Concretamente señala esta última disposición que 'el trabajador tiene derecho a una retribución proporcionada a la cantidad y calidad de su trabajo y en todo caso suficiente para asegurarse a sí y a su familia una existencia libre y digna. Si esto sirve al*

---

*prestaciones se pervierte esa función principal y se condiciona su determinación (en este mismo sentido Durán Heras, A., Personas con recursos escasos y protección social, en RTSS num. 9, ene/mar. 1993, p. 116. Martínez Lago, M.A., Una interpretación constitucional...cit., p. 427, por el contrario, postula esa identificación entre mínimo existencial y salario mínimo existencial). Señalan a este respecto Jiménez/Navarro/Negro/Ruiz, La renta mínima... cit., p. 24, que 'Holanda es el único país de la C.E.E. en el cual el nivel de renta de subsistencia garantizado por el Estado se fija en el equivalente al salario mínimo legal, siendo ése por tanto el umbral de pobreza.'*

<sup>246</sup> No Brasil, atualmente, a renda até R\$ 1.372,81 não é tributada. Poderíamos afirmar, a princípio, que seja o reconhecimento em relação ao imposto de renda, da proteção do mínimo existencial. Bem como as deduções da base de cálculo referentes à saúde e à previdência - sem limites -, à educação e dependentes - com limites que entendemos inconstitucionais por serem expressão do mínimo vital - também consideramos proteções existenciais, dado serem voltados para a proteção de necessidades elementares para a sobrevivência das pessoas.

*confrontarlo con quien proporciona trabajo, debe servir – con mayor razón – al confrontarlo con el Estado.*<sup>247</sup>

#### **1.11.8. Nossa opinião**

Examinando as diversas correntes acima relatadas, que procuram indicar o fundamento da proteção vital para oferecer a essa categoria jurídica uma justificativa, de maneira a poder imprimir-lhe uma racionalidade que parte dessa fundamentação – exceção feita ao salário mínimo constitucional, que para nós não é o seu fundamento, mas uma de suas balizas, seu parametrizador – registre-se que se trata de providência extremamente necessária, do ponto de vista epistemológico, e indispensável, quando se deseja produzir Ciência, já que forjar a premissa, o axioma para sua sustentação - ou, em outras palavras, conhecer a sua origem - é confortar o sujeito sobre a sua racionalidade, que produzirá características e conclusões diversas, dependendo dessa premissa. De todo modo, é preciso reconhecer que, muitas vezes, o mais louvável não está em encontrar efetivamente esse fundamento, que não precisa ser único, já que, embora o direito seja uno, é certo que cada ramo didaticamente autônomo do direito possui uma racionalidade própria, específica. Sendo assim, não é um sofisma estabelecer que não há muitas vezes um único fundamento para determinada categoria jurídica, mormente quando ela transcende a um único ramo do direito, não sendo necessariamente incorreto que se indiquem vários fundamentos possíveis de serem ostentados, variando de acordo com a premissa e nitidamente de acordo com o ramo didaticamente autônomo a partir do qual o sujeito observa essa categoria jurídica. Nesse sentido, v.g., seria difícil ver o eminente professor LUIS EDSON FACHIN indicando como seu fundamento a **capacidade contributiva**, já que seus instrumentais teóricos não foram forjados no Direito Tributário, cujo escopo e racionalidade são bastante diversos dos utilizados no Direito Privado, notadamente do Direito Civil, por onde transita altivo o eminente jurista que muito honra a Cadeira de Professor Titular de Direito Civil da nossa Universidade Federal do Paraná.<sup>248</sup>

---

<sup>247</sup> El principio..., in ANDREA AMATUCCI (coord.). **Tratado...**, op. cit., t. I, p. 270.

<sup>248</sup> É com naturalidade, portanto, que se observa que o fundamento do mínimo existencial para o mestre LUIZ EDSON FACHIN é a dignidade da pessoa humana e não a capacidade contributiva.

O jusnaturalista RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, busca o fundamento filosófico para a proteção existencial no direito natural, daí indicar as condições para o exercício do direito de liberdade como seu suporte. Do mesmo modo, não seria incomum admitir que um jurista cuja formação se encontra mais afeita às relações de trabalho, possa indicar, como seu fundamento precípua para a proteção vital o salário mínimo constitucional, embora esse raciocínio indique apenas uma tendência, já que há também tributaristas que indicam outros fundamentos para dar suporte a essa categoria. De todo modo, disso tudo resulta muito positiva a disputa sobre a repercussão da proteção existencial e, sobretudo, a busca incessante e o esforço da doutrina de forjar bases sólidas para esse instituto.

Não se pode, porém, deixar de admitir que, efetivamente, nenhum desses fundamentos, solitariamente, é inteiramente preciso ou explícita integralmente a natureza complexa e multifacetada desse princípio. Ao se observar atentamente o mínimo vital - que transcende a todos os ramos jurídicos singularmente, e fixa-se em todos eles, ao mesmo tempo - permite-se afirmar que se está diante daquelas categorias jurídicas que não são unívocas, nem em seu fundamento, nem em sua própria extensão e compreensão.

Nesse sentido, não se pode afastar a idéia de que há uma pertinência muito forte entre o mínimo vital e o exercício da liberdade real, desde que, permitir-se, em tese, a todos, exercer sua liberdade sem que, contudo, existam condições materiais mínimas para o seu exercício, é o mesmo que não o permitir. A liberdade, portanto - ou as condições materiais que a proporcionam -, podem ser consideradas como seu fundamento, já que sua preservação depende de uma condição material mínima, que essa categoria procura conservar.

Não se pode ainda descartar a idéia de que é necessária ter afastada a condição de miserável para atingir uma patamar onde se reconheça a dignidade humana, que só será alcançada se essas condições materiais elementares forem satisfeitas. O mesmo ocorre com as pessoas que querem conservar o seu direito de ter a personalidade humana plenamente desenvolvida, algo que não se poderá realizar sem as mínimas condições materiais de sobrevivência.

Também não se pode afastar a idéia de que o Estado Social tem o dever de assegurar a todos um mínimo de condições materiais de sobrevivência e de preservação da vida, daí porque, do mesmo modo, não se pode afastar o fato de que o Estado Social é também tributário da preservação vital.

E, por fim, não podemos dizer que, sob o ângulo tributário, a falta de capacidade para contribuir não seja o aspecto mais saliente de uma mirada ao fenômeno da preservação vital, de tal modo que não fere a lógica tributária imaginar que, sob esse ângulo, estamos diante de uma não-incidência tributária, porque não há capacidade contributiva onde existe a necessidade de conservação do mínimo existencial.

Com efeito, podemos afirmar – na companhia tranquilizadora de DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO<sup>249</sup> e FRANCESCO MOSCHETTI<sup>250</sup> –, que a proteção do mínimo vital comporta vários fundamentos e não apenas um, de maneira que todos eles é que fornecerão a sua plena identidade e racionalidade, já que essa categoria pode ser examinada sob diversos ângulos - dependendo da opção epistemológica de cada um -, daí ser natural para cada uma dessas posições, que se vislumbre fundamentos diversos para a questão. Dessarte, pode-se afirmar que, sob o aspecto da **justificação no direito natural**, o princípio da liberdade constitui um fundamento adequado. Já sob o **ângulo da justificação social**, encontra-se instrumentalização precisa para o mínimo existencial no sistema constitucional, através do princípio da solidariedade, da dignidade da pessoa humana, do pleno desenvolvimento da personalidade humana, do Estado social e até do

---

<sup>249</sup> Nesse sentido também, de retirar ainda de outros princípios constitucionais o fundamento do mínimo vital, observa-se no multicitado professor - **La protección**, *op. cit.*, p. 14-15: “*Por tanto, aunque defendamos la utilidad de servirnos fundamentalmente de las construcciones elaboradas en torno a los principios de capacidad económica e igualdad, por cuanto suponen un desarrollo o especificación del significado atribuido a la justicia tributaria especialmente útil a nuestros efectos, entendemos que igualmente hubiera podido deducirse la exigencia de preservar de gravamen el mínimo existencial a partir del artículo 9.2 de la Constitución española, que proclama la exigencia de que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, e impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones o recurrir o eliminar los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud; o, incluso, a partir del artículo 1 de la Constitución española e y como derivación de la cláusula de Estado social, como há puesto de manifiesto la experiencia alemana.*”

<sup>250</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 268 *et seq.*, enfatiza a capacidade contributiva como seu fundamento, mas não deixa de citar outros artigos da Constituição italiana, além do 53, combinado com o 2º (dever de solidariedade), cuja interpretação, faz surgir a proteção vital, como o 31, de proteção à família; o 32, que dispõe sobre a saúde; o 34, que disciplina o direito à educação; 36, que trata do salário mínimo; o 38, que provê mediante pensão, idosos, desempregados e inválidos e o 47, que disciplina o financiamento habitacional, reforçando essa natureza multifacetada da proteção vital.

salário mínimo<sup>251</sup>, que dão embasamento extrafiscal à proteção desse patrimônio tão indispensável e tão ricamente fundamentado. Sob o **ângulo estritamente tributário**, por sua vez, parece-nos mais natural que sua fundamentação seja encontrada na falta de capacidade para contribuir, reveladora da inexistência de recursos além daqueles que satisfazem as necessidades do contribuinte e de sua família, de modo que poderão ser usados para antepor as necessidades elementares às demandas financeiras estatais.

Em síntese, pode-se dizer, à vista de tudo que foi exposto sobre a identificação do fundamento constitucional desse princípio, que embora seja útil e correto, sob o ângulo tributário, afirmar que o princípio de proteção ao mínimo indispensável tem fundamento na capacidade contributiva, ele bem poderia, numa espécie de **sincretismo de fundamentos**, encontrar apoio no princípio da dignidade humana e da liberdade, no princípio da solidariedade social, na plena realização da personalidade humana, no salário mínimo ou ainda no próprio Estado social.

Logo, mais exato seria, a nosso ver, para se demonstrar completamente e em toda sua plenitude esse princípio, revelando todos os aspectos dessa categoria que busca a preservação do mínimo de sobrevivência dos integrantes da sociedade, a conjugação de todos esses fundamentos, posto que eles se inter-relacionam e se conformam mutuamente, de maneira que a indicação de um ou outro desses fundamentos, isoladamente, dá uma visão apenas parcial dessa categoria. Por conseguinte, tão-somente o princípio da (in)capacidade contributiva, solitariamente, não reflete com exatidão a completa dimensão do que representa esse princípio para o Direito, que ganha legitimidade e justificativa, portanto, apenas em face da justaposição do princípio da incapacidade contributiva - aspecto estritamente tributário do fenômeno -, com os princípios da dignidade humana, da solidariedade social e da liberdade - aspectos sócio-políticos juridicizados do fenômeno -, que apenas em conjunto, e jamais solitariamente,

---

<sup>251</sup> No sentido de vislumbrar mais de um fundamento para o mínimo material, MOSCHETTI – **El principio...**, *op. cit.*, p. 268-269 -, quando fundamento essa categoria não apenas no princípio da capacidade contributiva (art. 53 da Constituição italiana), mas também no seu art. 36, que trata do salário mínimo e de proteção da dignidade do cidadão e de sua família: “*La necesidad de eximir un mínimo vital resulta no sólo del artículo 53, entendido a la luz del artículo 2º, sino también del artículo 36 de la Constitución, según el cual ‘el trabajador tiene derecho a una retribución proporcionada a la cantidad y a la calidad de su trabajo y en todo caso suficiente para asegurar a sí mismo y a su familia una existencia libre y digna.’*”



podem fornecer a integral dimensão da origem e dos fundamentos desse princípio para o Direito, e especificamente para o Direito Tributário.

## **1.12. O MÍNIMO EXISTENCIAL NO DIREITO COMPARADO**

### **1.12.1. Considerações preliminares**

Como acontece amiúde, também no tema da proteção existencial o legislador brasileiro está pelo menos uma década atrasado em relação à Europa. Se desde a Alemanha temos notícias da implementação do mínimo vital no início da década de 90, na Espanha, sua implementação, na lei do imposto de renda, foi efetivada já em 1998<sup>252</sup>. No Brasil não temos sequer uma linha legal sobre o tema e nossa Suprema Corte apenas uma vez mencionou a questão em matéria tributária. Daí já se pode ter a medida da letargia que por aqui facilmente se verifica sobre o assunto.

No mundo, todos os países da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico<sup>253</sup> - da qual o Brasil não faz parte - embora pleiteie ingresso -, são partícipes da adoção da proteção vital a seus cidadãos, de forma que não consideram como expressão de capacidade contributiva a renda mínima que corresponda

---

<sup>252</sup> “Tal y como se afirma en la Exposición de Motivos de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (en adelante, LIRPF), en ‘los momento actuales, resulta imprescindible la adaptación del impuesto al modelo vigente en los países de nuestro entorno y, en especial, a determinadas figuras consustanciales al mismo, como el establecimiento de un mínimo personal y familiar exento de tributación’. Así, en ‘el Título preliminar se define como objeto del impuesto a la renta disponible y considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las que los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente: es este uno de los aspectos más importantes de la reforma.” – JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, in JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ (coord.), Regulación En Espana, in **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Análisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**, p. 17.

<sup>253</sup> Essa organização que reúne os países industrializados e desenvolve estudos permanentes para o desenvolvimento econômico sustentável no mundo, foi criada em 1961, tem sede em Paris e conta atualmente com 30 países membros, sendo que o acesso é sempre à convite da própria organização. Mais informações podem ser obtidas através do sítio eletrônico [www.ocde.org](http://www.ocde.org). Para uma visão geral sobre alguns modelos de tributação internacional recomendadas pela OCDE, contrastadas com outras regras em vigor em alguns países, confira-se o trabalho do professor catedrático da Universidade de Barcelona, TÚLIO ROSEMBUJ, **Fiscalidad Internacional**, *passim*.

à subsistência das pessoas<sup>254</sup>. Note-se que, embora não haja estatísticas conhecidas sobre o impacto específico dessa desoneração, é certo que ela contribui para a redução significativa das desigualdades, porquanto protege esses recursos mínimos voltados a atender as necessidades elementares do cidadão e de sua família e, de certo modo, se não diminui a pobreza, seguramente evita que ela aumente, já que inadmite que a renda mínima seja desviada para pagar tributo, em vez de ser investida para financiar as necessidades básicas das pessoas. Vale a máxima que está na origem desse instituto: *primum vivere, deinde tributo solvere*.

### 1.12.2. No direito espanhol

Na Espanha, há dez anos pelo menos<sup>255</sup>, o mínimo existencial passou a ganhar *status* na sua legislação, já que a própria legislação do imposto de renda da pessoa física (lei 40/1998) prevê no seu artigo 2º, a determinação de respeito ao mínimo vital, conforme nos informa PEDRO HERRERA MOLINA, ao comentar a referida lei, afirmando que:

*La redacción del actual art. 2. puede parecer aún más imprudente, pues declara que 'el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta com su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar. Por si fuera poco, el art. 15.1 afirma que 'la base imponible del impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica', y el art. 40 lleva la rubrica de 'mínimo personal y familiar'*<sup>256</sup>

No Direito espanhol, a proteção existencial, embora ainda não fosse de todo modo explícita, como seria desejável, já antes da Lei 40/98<sup>257</sup> - que reformou a

---

<sup>254</sup> FERNANDO SERRANO ANTÓN, Derecho Comparado: Panorâmica General, in JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ (coord.), **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**, p. 55, em que informa: “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existe actualmente, bajo este nombre o equivalente, en todos los países de la OCDE.”

<sup>255</sup> A legislação anterior do imposto de renda, lei 18 de 1991, embora prevísse faixas de isenção e alíquota zero, não mencionava sua causa como sendo expressamente o mínimo existencial, o que não impediu, no entanto, a doutrina de corretamente associá-la a esse figura.

<sup>256</sup> **Fundamento y...**, *op. cit.*, p. 5-6.

<sup>257</sup> Conforme assinala SANS GADEA - *apud* JUAN MARTÍN FERNÁNDEZ, **Regulación...**, *op. cit.*, p. 19 -, “...todas las leyes que en nuestro país han regulado la imposición sobre la renta de las personas físicas lo han abordado [o mínimo existencial] y resuelto de forma diferente.”

legislação do imposto de renda das pessoas físicas – podia se perceber a existência de mecanismos intuitivos da necessidade dessa proteção - como aliás ocorre no Brasil, com previsões intuitivas na lei, mas que não reconhecem expressamente essa proteção e tampouco, de modo inequívoco, a própria categoria jurídica. É o que se perguntava JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, quanto à novidade do tema no Direito espanhol, e se antes do veículo normativo supramencionado havia alguma previsão nesse sentido:

*Es realmente novedosa la incorporación del mínimo personal y familiar a la LIRPF? La respuesta no es unívoca. El mínimo sustituye tanto a los tramos iniciales a tipo cero de las tarifas estatal y autonómica como a las deducciones familiares en la cuota de la Ley 18/1991, de 6 de junio (em adelante, LIRPF/1991), que regulaba el tributo con anterioridad. Ahora bien, lo realmente novedoso es que actúe en la base imponible, como um elemento más para sua determinación, tal y como veremos más adelante.*<sup>258</sup>

Pode-se verificar, portanto, que na Espanha, a exemplo do que também ocorre no Brasil, existiam determinações que podemos denominar de **intuitivas** do legislador, quanto à proteção vital, com o estabelecimento de alíquotas zero para faixas iniciais de renda e também deduções familiares do imposto. O que acabou, no entanto, por se tornar novidade foi estabelecer-se abatimentos da base de cálculo para a referida proteção e, sobretudo, a previsão expressa na lei da quantia que representa a proteção vital, qualificando-se como conquista e avanço da cidadania, que não poderá ser ignorado em legislações futuras, notadamente pela imposição contemporânea da **proibição de retrocesso**, mormente no campo dos direitos fundamentais, como é o caso<sup>259</sup>.

---

<sup>258</sup> **Regulación...**, *op. cit.*, p. 18.

<sup>259</sup> Esse princípio, que teve gênese na jurisprudência das Cortes constitucionais da Alemanha e de Portugal, sobretudo, veda que após o Estado ter implementado total ou parcialmente determinados direitos fundamentais, atue no sentido de diminuí-los ou arrefecê-los. Nesse sentido, vale conferir, sobre o desenvolvimento no Tribunal Constitucional alemão com base no direito de propriedade, o registro de INGO WOLFGANG SARLET - Proibição de Retrocesso, Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível, *in* PAULO BONAVIDES, FRANCISCO GÉRON MARQUES DE LIMA e FAYA SILVEIRA BEDÊ (org.), **Constituição e Democracia: estudos em homenagem ao Prof. J. J. Gomes Canotilho**, p. 292-335. Já quanto ao desenvolvimento no Tribunal Constitucional português, vide, à guisa de exemplo, trecho de decisão proferido por aquela Corte no Acórdão 39/84, multicitado posteriormente como paradigma dessa proibição, inclusive no acórdão 590/04, cujo relator foi o magistrado constitucional Conselheiro ARTUR MAURÍCIO: “...a partir do momento em que o Estado cumpre (total ou parcialmente) as tarefas constitucionalmente impostas para realizar um direito social, o respeito constitucional deste deixa de consistir (ou deixa e consistir apenas) numa obrigação positiva, para se transformar ou passar também a ser uma obrigação negativa. O Estado, que estava obrigado a atuar para dar satisfação ao direito social, passa a estar obrigado a abster-se de atentar contra a realização dada ao direito social.” (Acórdão n.

A propósito, a Corte Constitucional espanhola, em um primeiro momento, não havia tido ainda oportunidade de se manifestar sobre muitos aspectos da proteção existencial. Embora já tivesse feito sua vinculação com o princípio da capacidade contributiva, na verdade tinha se pronunciado com mais frequência em outros campos jurídicos que não o direito tributário, conforme relata CENCERRADO MILLÁN:

*Por su parte, el Tribunal Constitucional español, al contrario que sus homólogos italiano y alemán, no ha tenido ocasión de pronunciarse directamente sobre las diversas cuestiones que pueden suscitarse a propósito del mínimo exento. No obstante, en su sentencia 214/1994, de 14 de julio, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad promovido contra diversos artículos de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, llega a apuntar la estrecha conexión existente entre el mínimo exento y el principio de capacidad económica del cual aquél se deriva. Así, afirma el Alto Tribunal, a propósito de la tributación de determinados subsidios y pensiones, que 'ello no significa, claro está, que la tributación de las mencionadas ayudas o subsidios familiares se realice al margen de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica; al igual que sucede con las demás rentas, también los perceptores de las ayudas o subsidios familiares pueden beneficiarse del mínimo exento y de las deducciones de carácter personal o familiar que pueden serles aplicables, por lo que sólo tributarán por las cantidades que exceden de las citadas magnitudes. La capacidad económica de los perceptores de estas rentas es tomada en consideración mediante el establecimiento de límites cuantitativos que exoneran de tributación a quienes no obtengan un determinado volumen de rentas' (fundamento jurídico 7°).<sup>260</sup>*

Assim, o Tribunal Constitucional espanhol acabou por assimilar as determinações do mínimo vital, conforme informa JAVIER MARTÍN FERNANDEZ, identificando-o com o salário mínimo constitucional espanhol<sup>261</sup>, o que também foi notado por FRANCISCO GARCÍA DORADO, quando registrou:

---

39/84 do Tribunal Constitucional da República Portuguesa).” - disponível em: [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), acesso em 12.03.2008. Do mesmo modo, o registro de GOMES CANOTILHO, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 479: “Os direitos derivados a prestações, naquilo em que constituem a densificação de direitos fundamentais, passam a desempenhar uma função de “guarda de flanco” (J.P. Müller) desses direitos garantindo o grau de concretização já obtido. Consequentemente, eles radicam-se subjectivamente não podendo os poderes públicos eliminar, sem compensação ou alternativa, o núcleo essencial já realizado desses direitos” (sic). E também, em outra obra, “...as normas constitucionais que reconhecem direitos econômicos, sociais e culturais de caráter positivo têm pelo menos uma função de garantia da satisfação adquirida por esses direitos, implicando uma proibição de retrocesso, visto que, uma vez dada satisfação ao direito, este transforma-se, nessa medida, em um direito negativo ou direito de defesa, isto é, num direito a que o Estado se abstenha de tentar contra ele.” - in GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, **Fundamentos da Constituição**, p. 131.

<sup>260</sup> **El mínimo...**, op. cit., p. 60.

<sup>261</sup> “Más aún teniendo en cuenta que nuestro Tribunal Constitucional ha puesto de relieve que este salario ‘puede utilizarse como criterio objetivo para determinar el nivel mínimo vital de subsistencia, es decir, si puede considerarse razonable y proporcionada la presunción del legislador de que con el salario mínimo

*El tribunal Constitucional (SSTC 113/1989, de 22 de junio y 158/1993, de 6 de mayo, sobre el nivel de renta por debajo del cual debe concederse la justificación gratuita o establecerse la inembargabilidad de los sueldos y pensiones) ha considerado que el mínimo de subsistencia podría cuantificarse en una o dos veces, según el asunto tratado, el salario mínimo interprofesional. En este sentido, nuestro máximo interprete de la Constitución ha establecido que ‘el salario mínimo interprofesional puede utilizarse como criterio objetivo para determinar el nivel mínimo vital de subsistencia, es decir, si puede considerarse razonable y proporcionada la presunción del legislador de que con el salario mínimo se pueden cubrir las necesidades vitales (STC 16/1994, de 20 de enero)’<sup>262</sup>.*

No mesmo sentido o registro de decisões que contemplaram a proteção existencial tributária pela Corte Constitucional espanhola, por MARIA TERESA ROCH SOLER<sup>263</sup>, indicando a sentença 45/1989; ou ainda a sentença 146/1994, registrada por CARLOS PALAO TABOADA<sup>264</sup>.

O fundamento para essa proteção no direito espanhol é de forma quase unânime o princípio da capacidade contributiva, já que também na Constituição espanhola não há menção expressa à proteção vital, de maneira que ela é retirada do corolário da igualdade em matéria tributária, que é o princípio da capacidade contributiva. Sobre o tema, por todos, a informação precisa de CENCERRADO MILLÁN:

*Nuestra Constitución no contiene ninguna referencia expresa a la figura del mínimo exento, lo que no ha impedido que la doctrina española haya sido unánime en afirmar que el fundamento constitucional del mínimo exento se encuentra en el art. 31.1 de la Constitución española, que recordemos establece que: ‘Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.’<sup>265</sup>*

### **1.12.3. No direito português**

A legislação portuguesa, anterior inclusive às famosas sentenças do Tribunal Constitucional alemão, já previa no Código do Imposto sobre os Rendimentos Singulares

---

*se pueden cubrir las necesidades vitales” – JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, Regulación..., op. cit., p. 25, nota de rodapé n. 38.*

<sup>262</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 188-189.

<sup>263</sup> Prólogo, in CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, p. 8.

<sup>264</sup> *Apud* FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 212, nota 502.

<sup>265</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 27.

– CIRS - equivalente ao imposto de renda da pessoa física no Brasil -, introduzida pelo Decreto –lei 442-A de 30.12.1988, com as modificações da Lei 30-G, de 29.12.2000 e Lei 109-B de 27.12.2001, a previsão expressa da proteção existencial, conforme se observa abaixo:

*Artigo 70º - Mínimo de existência*

*1. Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 20%, nem resultar qualquer imposto para os mesmos rendimentos, cuja matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a 1.634,93 euros.*

*2. Ao rendimento colectável dos agregados familiares com três ou quatro dependentes ou com cinco ou mais dependentes, cujo montante seja, respectivamente, igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 60% ou igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 120%, não são aplicadas as taxas estabelecidas no artigo 68º.<sup>266</sup>*

Emergem fácil da leitura direta do dispositivo legal acima, alguns traços marcantes para identificar a proteção vital no direito português. Primeiramente que, ao que se percebe, o legislador já tem assimilado a cultura da obrigatoriedade de previsão expressa e destacada dessa proteção no desempenho do seu mister legiferante, ao menos quanto ao imposto de renda, estágio que ainda se pretende alcançar no Brasil.

Segundo, que há uma vinculação expressa do mínimo vital com o salário mínimo nacional, inclusive com algum percentual de incremento de renda após a incidência das alíquotas do IRS; ou seja, após aplicada a legislação, não poderá restar ao titular da renda valor inferior à soma anual do maior salário mínimo nacional, acrescido de 20% (para o rendimento individual), 60% ou 120%, de conformidade com o número de dependentes (para o rendimento familiar).

Terceiro, que os valores são protegidos inclusive de outros impostos que possam incidir sobre esse rendimento, formando uma espécie de teia de proteção, sem a qual se tornaria inócuo manter essa quantia a salvo do imposto de renda, já que poderia ser malferida pelo Estado português mediante outra exação. Pelo mesmo motivo, também

---

<sup>266</sup> Primeiro, se deve esclarecer que a palavra “*taxa*”, utilizada no texto legal, não tem acepção de espécie tributária, mas sim de alíquota, conforme faixas de renda previstas no artigo 68º do mesmo diploma. Confira-se, nesse sentido, inclusive, os diplomas legais mencionados, na obra de JAIME DEVESA, Jaime e MANUEL JOAQUIM MARCELINO, **IRS – IRC – CA – EBF – Código do imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares. Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Código da contribuição autárquica. Estatuto dos benefícios fiscais**, p. 106-107.

está protegida a renda familiar, já que proteger apenas uma parte da renda também resultaria no já mencionado **efeito placebo**, tornando insignificante a proteção apenas parcial da renda mínima.

JOSÉ CASALTA NABAIS, no entanto, pretende vincular o mínimo vital mais às prestações sociais do Estado, exigindo coerência estatal e respeito à capacidade contributiva na sua proteção. Ressalta, na sua visão do mínimo existencial, até mesmo de *lege ferenda*, que os valores que sejam transferidos com a destinação de suprir o mínimo existencial também devem ser alvos de isenção correspondente, a exemplo do que ocorre com os valores recebidos de particulares ou do Estado e que tenham essa finalidade. Nesse sentido, afirma:

*Relativamente às transferências ou prestações sociais é de acrescentar que, o que se exige, é uma adequada harmonização entre o direito fiscal e o direito das prestações sociais, mormente em termos de partilharem dum mesmo conceito de mínimo de existência e, conseqüentemente, dum mesmo conceito de rendimento, de modo que o mínimo de existência, a furtar materialmente à tributação do(s) imposto(s) sobre o rendimento, seja idêntico ao do direito social stricto sensu. Com efeito, não excluir da tributação as prestações do estado ou de instituições particulares, destinadas a assegurar ao indivíduo e respectiva família a satisfação daquelas necessidades mínimas que vão implicadas na própria idéia de estado social, na específica concretização (legislativa) que este tiver adquirido, constituiria uma grosseira violação, tanto do princípio da capacidade contributiva, que não pode deixar de se referir apenas ao rendimento disponível, como das exigências do estado social, a reclamarem a realização das prestações sociais adequadas à satisfação daquelas necessidades que são inerentes à própria salvaguarda da dignidade humana. Para além de que, num estado fiscal, ancorado na idéia de que cabe a cada um a angariação dos seus próprios meios (econômicos) de subsistência, angariação que constitui mesmo o pressuposto da oneração fiscal, hão-de ficar livres da tributação aquelas despesas que asseguram a própria existência humana (condigna) dos contribuintes e respectivas famílias, pois que, de contrário, verificar-se-ia uma total antinomia entre a primazia constituicional dada a essa autorresponsabilidade pelo ganha pão de cada um e a afectação fiscal do mínimo existencial.<sup>267</sup>*

Entende ainda o renomado professor da tradicional Universidade de Coimbra, que cabe ao legislador escolher os modos como vai implementar esses valores de proteção mínima:

*...conquanto que as mesmas venham a ser material e efectivamente excluídas da tributação através da técnica das isenções ou das deduções à matéria colectável. Isto é, do ponto de vista do princípio em análise, impõe-se a intangibilidade fiscal*

---

<sup>267</sup> O dever fundamental..., op. cit., p. 515.

*material das prestações existenciais, deixando-se, no entanto, ao legislador a liberdade para escolher o meio ou os meios de técnica tributária para a sua efectivação.*<sup>268</sup>

Na relação com as subvenções sociais, o autor denota que **o mínimo de existência das leis sociais apresenta, por via de regra, um valor superior ou mesmo bastante superior ao mínimo de existência fiscal**, questionando-se, por conseguinte, se é este que deve ser elevado, ou aquele diminuído.<sup>269</sup> Seguramente, essa dúvida e esse debate, a doutrina nacional gostaria de ter, e sobretudo a população que se beneficia no Brasil de irrisórias ajudas estatais, que não chegam nem à quarta parte do salário mínimo, cujo valor já é, notoriamente, insuficiente para a satisfação do mínimo material.

#### **1.12.4. No Direito Alemão**

A proteção vital, no Direito alemão, não está calcada no princípio da capacidade contributiva, pois este não está expressamente previsto na Constituição alemã, daí porque essa proteção ter sido retirada de outros princípios sociais, como o do Estado Social (art. 2.1.), da propriedade e liberdade de exercício da profissão (art. 14.1 e 12.1.), assim como da proteção do matrimônio e da família (art. 6.1.), todos da Lei Fundamental de Bonn.<sup>270</sup> Há, inclusive, pedidos para que se insira expressamente, no artigo 105 da Constituição de Bonn, esse princípio, dada a sua importância<sup>271</sup>.

De grande relevância para a consolidação desse comando de não gravar o patrimônio que esteja voltado para a satisfação das necessidades vitais das pessoas,

---

<sup>268</sup> *Ibidem*, p. 516. Mais à frente, à p. 541, repisa, invocando o exemplo alemão: “...a este propósito, a doutrina que mais se tem debruçado sobre o problema – a doutrina alemã entretanto acompanhada pela própria jurisprudência constitucional do BVerfG – vem afirmando que, na medida em que estejam fixadas no domínio do direito dos auxílios sociais as necessidades mínimas a cobrir por parte do estado, em termos de este dever satisfazer com prestações sociais tais necessidades dos cidadãos desprovidos de meios, deve excluir-se da incidência do imposto (ou impostos) sobre o rendimento o montante destinado à satisfação dessas necessidades. Isto é, o legislador fiscal deve deixar ao titular dos rendimentos aquela parte de rendimentos que o estado está na disposição de lhe proporcionar, através de meios públicos, em caso de carência de meios para a satisfação das necessidades existenciais. O mínimo existencial fiscal não pode, por força da própria constituição que consagra um estado fiscal (e, conseqüentemente, um estado social supletivo), situar-se abaixo do válido para o direito das prestações sociais.”

<sup>269</sup> *Idem*.

<sup>270</sup> PEDRO HERRERA MOLINA, *Derecho Comparado...*, op. cit., p. 73.

<sup>271</sup> “Na Alemanha o Karl Bräuer Institut propôs recentemente que se acrescentasse ao art. 105 da Constituição de Bonn: ‘o mínimo existencial é imune a impostos’ (Das Existenzminimum ist steuerfrei)”- conforme informa LOBO TORRES, *Os Direitos Humanos...*, op. cit., p. 142, citando KLAUS TIPKE.



foram duas sentenças exaradas pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, em 29 de maio e 12 de junho de 1990, que seguindo linha jurisprudencial precedente - conforme ressalta ALEXY<sup>272</sup>-, praticamente fizeram escola sobre o assunto<sup>273</sup>. Elas tiveram como ponto comum o fato de estabelecer, através da interpretação dos princípios constitucionais daquele País – notadamente o princípio de proteção à dignidade humana e o princípio do Estado social (art. 1º GG e 20.1 GG da Constituição de Bonn de 1949)<sup>274</sup> – a obrigatoriedade de observância e preservação de valores mínimos que estejam voltados à subsistência dos cidadãos alemães, e que os valores referentes à

---

<sup>272</sup> Embora essas sentenças sejam as que tiveram maior repercussão no âmbito tributário, a proteção existencial já era encontrada muito antes, em outras decisões do mesmo tribunal e recorrentes nos tribunais administrativos, conforme sublinha ROBERT ALEXY, **Teoría de los derechos fundamentales**, p. 422: “*Un claro paso más allá de esto o dio el Tribunal en una decisión del año 1975. Allí se dice: ‘Ciertamente, la asistencia social a los necesitados de ayuda es uno de los deberes obvios del Estado social. Necesariamente, esto incluye la asistencia social a los conciudadanos que, a raíz de dolencias físicas o mentales, están impedidos de desarrollarse personal y socialmente y no pueden asumir por sí mismos su subsistencia. En todo caso, la comunidad estatal tiene que asegurarles las condiciones mínimas para una existencia humana digna (...)’*. Si se toman ambas decisiones conjuntamente, no puede haber ninguna duda de que el Tribunal Constitucional Federal parte de un derecho fundamental a un mínimo vital. En este sentido, coincide con la jurisprudencia permanente del Tribunal Administrativo Federal y con la opinión dominante en la literatura.” Importa ressaltar ainda, que outros tribunais no mundo, já faziam menção à proteção existencial, inclusive no âmbito tributário, como alguns tribunais americanos, conforme se observa dos ensinamentos de LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos...**, op. cit., p. 152 e 153: “*Nos Estados Unidos a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de diversas leis prejudiciais aos pobres, especialmente pelas descabidas imposições fiscais, que, por ferirem direitos fundamentais, foram consideradas classificações suspeitas (suspect classifications), deflagrando o controle judicial rígido (strict scrutiny); assim ocorreu, por exemplo, com a cobrança de taxas limitadoras do direito de voto ou denegatórias do acesso gratuito a benefícios previdenciários e a serviços médicos por parte de não residentes, bem assim, como veremos adiante, com a exigência de taxa judiciária excessiva. A Suprema Corte americana, por outro lado, em inúmeros mandados de injunção, no que foi acompanhada pela maior parte da doutrina, passou a entender a noção de ‘direitos constitucionais’ a todos aqueles indispensáveis à sobrevivência, com um mínimo de dignidade, dos pobres, dos doentes mentais e dos presos...*”. Essas sentenças foram todas proferidas entre 1969 e 1981, conforme informa o próprio autor citado. Já sobre as famosas sentenças do início da década de 90, o mestre fluminense ressalta que, por conta delas, foi eleito o ano de 1990 como o ano do direito tributário alemão, conforme se observa na mesma obra, p. 168: “*O assunto tem sido muito discutido na Alemanha nos últimos anos, porque a Corte Constitucional declarou a inconstitucionalidade da lei do imposto de renda que não garantiu o desconto para os filhos (Kinderfreibetrag), com base no argumento de que ‘da mesma forma que o Estado deve, segundo as normas constitucionais assegurar aos cidadãos pobres as prestações sociais, não pode ele cobrar do contribuinte uma importância equivalente sobre a sua renda, que se caracteriza como mínimo existencial’*; a doutrina alemã apoiou o julgado e Lang chegou a eleger, em sua homenagem, o ano de 1990 como o ano do direito tributário alemão (Jahr des deutschen Steuerrrechts), a coincidir com a reunificação da Alemanha.”

<sup>273</sup> DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, op. cit., p. 35 e 36.

<sup>274</sup> Apud, ibidem, p. 36: “Art. 1 GG: 1. *La dignidad del hombre es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público.* 2. *El pueblo alemán se identifica, por tanto, con los inviolables e inalienables derechos del hombre como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo.* 3. *Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativos, ejecutivo y judicial a título de derecho directamente aplicable.*” E art. 20.1 GG: “*La República Federal Alemana es un estado federal, democrático y social*”.

manutenção dos filhos também estão inseridos nessa categoria e, nesse diapasão, também merecem ser protegidos da imposição arbitrária do Estado<sup>275</sup>.

As referidas sentenças, ao que nos dá conta DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO<sup>276</sup>, tinham por objeto a insurgência contra a diminuição do valor estabelecido para abatimento por filho da base de cálculo para pagamento do imposto de renda da pessoa física naquele País. O Tribunal entendeu que esses valores são expressões do mínimo vital de manutenção da família, e não podem, por esse motivo, ser gravados pelo Estado.

Deve-se sublinhar que, como salientamos anteriormente, não há previsão expressa do princípio da capacidade contributiva na Constituição alemã<sup>277</sup>, de forma que o mínimo existencial recebeu fundamento em outros princípios nela plasmados, para o reconhecimento da sua proteção. Com efeito, conforme ensina LOTHAR SCHEMMEL, foi no princípio da proteção da dignidade humana (previsto no artigo 1.1.), na concepção do Estado Social (previsto no artigo 20), no princípio da proteção da família (previsão do artigo 6.1.), e no princípio da capacidade, como concreção material da igualdade (esta prevista no artigo 3º da Ley Fundamental de Bonn), que essa proteção teve suporte.<sup>278</sup>

Nas decisões mencionadas, além de se sublinhar os vários fundamentos invocados pelo Tribunal Constitucional Alemão para sustentar a proteção existencial - sem dúvida fator de dificuldade, em razão da inexistência da previsão expressa da capacidade contributiva -, importante pôr-se em evidência que – a par da importância quanto à consolidação dessa linha jurisprudencial – o Tribunal alemão foi além, estabelecendo critérios objetivos para a determinação do valor exato que deveria ser protegido da potestade tributária do Estado, uma vez que apontou, para o estabelecimento dessa parcela patrimonial que representaria o mínimo existencial, o valor da renda mínima assistencial paga pelo Estado alemão, para a manutenção e sobrevivência das famílias

---

<sup>275</sup> Foi o reconhecimento do comando constitucional de “...dejar exentas las rentas del sujeto pasivo en la medida en que éstas sean necesarias para garantizar las condiciones de vida mínimas de una vida digna” - *ibidem*, p. 35.

<sup>276</sup> *Ibidem*, p. 38.

<sup>277</sup> CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, p. 54, quando ressalta: “Así, como es bien conocido, la Ley Fundamental de Bonn no contiene ningún precepto que obligue a conformar el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica de los ciudadanos, si bien, como hemos tenido ocasión de ver anteriormente, la doctrina ha intentado deducirlo del principio de igualdad.”

<sup>278</sup> *Ibidem*, p. 54-55.

pobres de sua população<sup>279</sup>. As decisões desse Tribunal constitucional influenciaram outros países da Europa Continental, especialmente a Espanha e a Itália.

Outras sentenças sobrevieram no mesmo sentido, no entanto, uma delas, de 25 de setembro de 1992, chamou a atenção por modificar os fundamentos dessa proteção, tornando-se agora, com amparo em outros artigos da Lei Fundamental de Bonn, expressão do princípio geral de liberdade (previsto no artigo 2.1.) e no princípio de proibição de impostos confiscatórios, como principal derivado da liberdade de trabalho e de empresa (artigo 12.1.) e do direito de propriedade privada (artigo 14.1)<sup>280</sup>.

Nesse sentido, vejamos o que afirmaram sobre essa sentença, alguns juristas que a examinaram, como RAMÓN FALCÓN Y TELLA:

*...en la citada sentencia de 1992 se ha reconducido el mínimo exento a la prohibición de un efecto ‘asfixiante’ (erdrosselnde Wirkung) del sistema tributario (algo así como la prohibición de confiscatoriedad a que alude el art. 31.1. de nuestra Constitución), que se fundamenta en el derecho al libre desarrollo de la personalidad, lo que supone relegar a un segundo plano la capacidad contributiva como criterio básica de decisión en estas materias.*<sup>281</sup>

ÁNGELES GARCÍA FRÍAS, por sua vez, entendeu que na referida sentença:

*...el tribunal se centra exclusivamente en el mínimo de existencia individual y, en segundo término, no se refiere en ningún momento a la capacidad contributiva, principal fundamento de la exención del mínimo de existencia, ni tampoco al derecho a una existencia digna, como había hecho en las ocasiones inmediatamente anteriores.*<sup>282</sup>

Já CENCERRADO MILLÁN conclui que os efeitos práticos desta sentença do Tribunal alemão não são inócuos como se pode pensar, porque se teria mudado o fundamento, mas se teria chegado à mesma conclusão de inconstitucionalidade por violação ao mínimo vital. Para esse eminente jurista e também para LOTHAR

---

<sup>279</sup> *Ibidem*, p. 43: “Y en este punto el Tribunal Constitucional da un paso decisivo en el tratamiento de estas cuestiones y – sobrepasando posiblemente los límites de su función jurisdiccional como legislador negativo – establece unos criterios jurídicos de cuantificación del mínimo existencial que permiten valorar si el legislador ha atendido convenientemente el mandato constitucional que impone preservar de gravamen dicha cantidad. (...) deja claro que su cuantía debe ser igual o mayor que las prestaciones sociales reconocidas por el legislador para quienes carecen de recursos”.

<sup>280</sup> CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 56.

<sup>281</sup> Exenciones y capacidad contributiva: la paradoja de la exención de los bienes necesarios para el desarrollo de actividades empresariales, **Quincena Fiscal**, n. 7, p. 6 e ss.

<sup>282</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 57.

SCHEMMEL, a distinção está em que nessa nova sentença não se considera como exigência constitucional a proteção existencial para uma existência digna, mas sim como benefício de isenção do legislador ordinário, que pode, portanto, ser por ele suprimida. Apenas a satisfação das necessidades básicas é protegida constitucionalmente, mas não a proteção do mínimo existencial para uma existência digna, que estaria acima daquele valor mínimo para sobrevivência<sup>283</sup>, de modo que acima desse valor, está-se diante de isenção discricionária do legislador, que poderá ou não outorgá-la, e, se o fizer, também poderá suprimi-la no futuro. Se não, vejamos o que afirmou:

*...la no tributación del mínimo de subsistencia para rentas que lo superen se configura como um beneficio fiscal libremente otorgado por el legislador – y, por tanto, también suprimible – y no como una exigencia constitucional. A su juicio, ello supone negar al mínimo exento el carácter de imperativo constitucional derivado del principio de capacidad contributiva, conectado a su vez con otros principios constitucionales, como la protección de la dignidad de la persona. De esta manera, para cumplir constitucionalmente con el mínimo exento es suficiente que el legislador estructure el impuesto sobre la renta de forma que el contribuyente, tras el pago del tributo, siga teniendo renta suficiente para adquirir lo necesario para él y su familia, sin que sea obligatorio que se produzca previamente una reducción de la base imponible del impuesto en concepto de mínimo exento.*<sup>284</sup>

Segundo o multicitado autor, os motivos dessas variações devem-se a introduzir ou não o princípio da capacidade contributiva na fundamentação do mínimo vital, daí porque considera que a incorporação desse princípio como fundamento do mínimo existencial eleva a proteção vital a uma autêntica exigência de justiça constitucional e garante seu respeito nos tribunais constitucionais, ou ao menos, faz com que eles não possam omitir esse fundamento nas suas fundamentações dos tributos, especialmente do mínimo material.<sup>285</sup>

---

<sup>283</sup> “Como recoge GARCÍA FRÍAS, el Tribunal Constitucional alemán aseguró que ‘no basta con garantizar una existencia mísera o precaria, de subsistencia, sino una existencia digna. La doctrina alemana había denunciado con insistencia la insuficiencia de esse mínimo exento para cubrir las necesidades básicas del individuo, de forma que el BVerfG, al declarar la inconstitucionalidad del mismo en su decisión de 25 de septiembre de 1992, se hace eco de una antigua crítica doctrinal” – CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo...*, p. 60.

<sup>284</sup> *Apud, ibidem*, p. 57.

<sup>285</sup> Vejamos suas palavras: “Como conclusión, debemos subrayar los diferentes resultados alcanzados por la jurisprudencia constitucional dependiendo de la introducción o no del principio de capacidad económica en la fundamentación del mínimo exento, por lo que reiteramos las afirmaciones que habíamos vertido con anterioridad sobre su necesario reconocimiento constitucional, ya que creemos que la incorporación a la norma fundamental del principio de capacidad económica – como ocurre en las

### 1.12.5. No direito italiano

O Direito da Itália foi um dos primeiros a implementar a proteção existencial no plano jurisprudencial. Após o término da II Guerra Mundial (1939-1945), a Corte de Cassação admitiu pela primeira vez, já em 1946, que o contribuinte só poderia ser tributado a partir do limite necessário ao mínimo indispensável para a sua sobrevivência individual.<sup>286</sup>

A Constituição italiana atual não faz qualquer menção expressa à proteção existencial, mas ela não opõe obstáculos à sua proteção, tanto que a maioria dos seus doutrinadores retira o mínimo indispensável do princípio da capacidade contributiva, conforme registra CENCERRADO MILLÁN:

*Tampoco la Constitución italiana ordena expresamente que la riqueza necesaria para la existencia del ciudadano deba quedar exenta de todo gravamen tributario. No obstante, ello no ha supuesto ningún obstáculo para el reconocimiento constitucional del mínimo exento, que la mayoría de la doctrina italiana ha entendido implícito en su art. 53, que como ya sabemos establece que: 'Tutti sono teneti a concorrere ai carichi pubblici in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.'*<sup>287</sup>

MOSCHETI, por sua vez, enfatiza a capacidade contributiva como seu fundamento, mas não deixa de citar outros artigos da Constituição italiana, além do 53; combinado com o artigo 2º (dever de solidariedade), cuja interpretação, faz surgir a proteção vital; como o artigo 31, de proteção à família; o 32, que dispõe sobre a saúde; o 34, que disciplina o direito à educação; o 36, que trata do salário mínimo; o 38, que provê mediante pensão idosos, desempregados e inválidos; e o 47, que disciplina o financiamento habitacional<sup>288</sup>.

Esse notável jurista registra ainda que o princípio da capacidade contributiva foi inserido no texto da Constituição exatamente para proteger o mínimo existencial,

---

*Constituciones italiana y española – convierte al mínimo exento en una auténtica exigencia de justicia constitucional y garantiza que los respectivos Tribunales Constitucionales no pueden omitir el citado principio en la argumentación de las decisiones relacionadas con los tributos y, en particular, con el mínimo exento.*” – *ibidem*, p. 54.

<sup>286</sup> FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 210.

<sup>287</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 27-28.

<sup>288</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 268 et seq.

conforme se infere das discussões e trabalhos preparatórios que elaboraram a Carta Magna italiana em vigor:

*De ello se deriva, in primus, la necesidad de eximir en cada caso aquellas manifestaciones económicas mínimas que no sean indicativas de capacidad contributiva. De los trabajos preparatorios de la Constitución se advierte, sin duda alguna, que justamente la necesidad de eximir el mínimo fue la razón principal de la introducción del principio de la capacidad contributiva en la Carta constitucional.*<sup>289</sup>

Não há, porém, na doutrina italiana, aceitação unânime da proteção existencial, que é atacada, sobretudo, por FREDERICO MAFEZZONI<sup>290</sup>, autor que tece duras críticas ao mínimo material<sup>291</sup>. Primeiro, afirma que esse instituto não teria relevância jurídica, pois não há qualquer modo de se apurar o valor da proteção existencial, que ficaria assim a cargo do arbítrio ou da discricionariedade do legislador, sem qualquer limitação, o que não seria aceitável pois retiraria consistência científica dessa categoria.

Afirma ainda o mesmo autor que, mesmo que se pudesse aferir com precisão o valor da proteção mínima, ainda assim, não se poderia admitir qualquer imposto indireto e, de modo geral, qualquer imposto que não seja sobre a renda e o patrimônio, de modo que o legislador teria que renunciar à possibilidade de criá-los. E por fim, afirma que seria inoportuno desonerar essa parcela mínima, pois isso poderia prejudicar a satisfação das necessidades básicas da população através de gastos do Estado, porque se o legislador criasse, por exemplo, um imposto sobre o valor agregado voltado para satisfazer as necessidades elementares da população, e obtendo logro nesse escopo, não

---

<sup>289</sup> El principio de la capacidad contributiva, In ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, op. cit., T. I, p. 269-270. Na página 271, quando comenta a interpretação que deve ser realizada pela Corte italiana quanto aos impostos indiretos ratifica: “Sobre esta cuestión, la Corte Constitucional no debería seguir un criterio demasiado conformista y laxo porque – así se confirma – la exención del mínimo fue en efecto la **ragione prima** de la introducción del principio de capacidad contributiva en la Carta constitucional y es universalmente reconocido que esa es aplicación típica del mismo.”

<sup>290</sup> Confira-se, a respeito, CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, op. cit., p. 33-34.

<sup>291</sup> Talvez por essa dissidência sobre a proteção existencial e conquanto o registro da intenção pré-legislativa da Constituição, anotado por MOSCHETTI – **El principio...**, op. cit., p. 270 -, esse eminente jurista assevera que “...en el ordenamiento tributario italiano existe hoy una sorprendente violación del principio de capacidad contributiva justo, por dicho aspecto irrenunciable, porque el impuesto sobre la renta global de las personas físicas (por consiguiente, el impuesto más idóneo para una imposición de tipo personal) no prevé forma alguna de exención para la generalidad de las rentas mínimas. Solo para los rendimientos del trabajo y de pequeñas empresas se preve – gracias a una detracción del impuesto bruto – un minimum exento. Pero de ello se deriva no solo la violación del principio de capacidad contributiva, sino también del principio de igualdad. El derecho al mínimo exento es de ‘todos’ (por cuanto ‘todos son llamados...en razón de su capacidad contributiva’) sin distinción corporativa.”

se poderia mesmo assim criar um imposto sem a proteção existencial? Se a resposta a essa questão for positiva, ou seja, que se poderia criar esse tributo sem a proteção vital, a teoria de proteção existencial seria uma falácia.

CENCERRADO MILLÁN, porém, rebate todas as suas críticas, alegando primeiro, que seus argumentos são coerentes com o seu modo de pensar a capacidade contributiva, desde que, para ele, se existir uma riqueza a salvo da tributação dever-se-ia se admitir que ela foi criada sem desfrutar dos serviços públicos, o que é impossível. É que MAFFEZZONI parte da premissa de que a capacidade contributiva compreende uma relação comutativa entre a riqueza que se obtém e os serviços públicos que possibilitaram sua geração, daí porque não admite a validade do mínimo vital.<sup>292</sup>

Outrossim, a alegação de falta de controle e arbitrariedade não pode ser admitida porque não se pode confundir discricionariedade com ausência de controle ou com arbítrio, já que o legislador tem limites na Constituição e no razoável.

Já quando afirma que o legislador teria que renunciar a qualquer tributo indireto, CENCERRADO MILLÁN não vê qualquer problema técnico na criação de tributos indiretos com mecanismos de proteção vital, com o que concordam a figura respeitada de GRIZIOTTI, conforme lembrado por FERNANDO ZILVETI<sup>293</sup>; como também de MOSCHETTI, que admitem a possibilidade da proteção existencial também nos impostos indiretos<sup>294</sup>. Este mesmo autor ainda registra a relação entre a proteção vital e a capacidade contributiva, ao indicar outros dispositivos na Constituição italiana que seriam também representativos da proteção existencial, quando também reforça a idéia

---

<sup>292</sup> **El mínimo exento...**, op. cit., p. 34: “A nuestro juicio, las críticas vertidas por MAFFEZZONI al instituto del mínimo exento son coherentes con su construcción del principio de capacidad contributiva, ya que si admitiera la existencia de una riqueza que no debe ser sometida en ningún caso a tributación, tendría que admitir también que la citada riqueza se genera sin el disfrute de los servicios públicos, lo que es contrario a sus postulados teóricos.”

<sup>293</sup> **Principios...**, op. cit., p. 210, nota n. 495.

<sup>294</sup> **El principio...**, op. cit., p. 266-267: “La personalización no presenta ninguna dificultad en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Es, en cambio, un tanto problemática en el impuesto sobre el gasto, siempre que no se quiera establecerlo de la forma propuesta por Kaldor. No obstante, siempre es posible introducir algunos elementos de personalización, eximiendo los consumos de primera y media necesidad correspondientes al mínimo vital y previendo tipos discriminados según el carácter más o menos suntuario del consumo. (...) Por otra parte, considerar ilegítimo, y eliminar por tanto, el impuesto general sobre los consumos porque no pueda ser personal con la misma perfección con que puede serlo el impuesto sobre la renta significaría una violación peor, sin duda, del principio de capacidad contributiva. Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital.”

de que os impostos indiretos devem ser igualmente protegidos pelo princípio ora em estudo.<sup>295</sup>

Para arrematar, entende que a hipótese apresentada por MAFFEZZONI, de um tributo que extinguisse todas as necessidades básicas da população com seus recursos, é deveras maniqueísta; além do quê, as referidas necessidades devem ser satisfeitas com base em princípios de justiça, com independência de princípios de justiça tributária, e onde o mínimo vital, como exigência decorrente da capacidade contributiva, deve ter sempre um papel fundamental.

Por fim, vale também o posicionamento da Corte Constitucional italiana em sentença emblemática, de 10 de julho de 1968, reiterada, entre outras, em 1987 e examinada por FRANCESCO MOSCHETTI, quando faz a vinculação da capacidade contributiva com a igualdade material, e afirma:

*...que la debida exención de las rentas mínimas es realización no solo del principio de capacidad contributiva, sino también 'del fundamental principio da igualdad sustancial, en el que el Estado debe inspirarse también en el uso del instrumento fiscal. La desaparición de los obstáculos que de hecho limitan la libertad y la igualdad de los ciudadanos, no solo exige que las cargas públicas recaigan en forma progresivamente mayor sobre los sujetos económicamente privilegiados, sino que presupone, además, que la imposición tributaria no prive a ninguno de los medios indispensables para las principales exigencias del hombre'. La exención del mínimo es confirmada en la sentencia que, pese a admitir como idea de principio, el gravamen de la indemnización por finiquito, la excluye 'en los límites mínimos indispensables para asegurar las finalidades de previsión social, según valoraciones que competen al legislador'.<sup>296</sup>*

Curiosamente, sobre a mesma sentença também faz registro CENCERRADO MILLÁN, afirmando:

*Pese a esta clara tendencia doctrinal, la Corte Constitucional italiana se ha mostrado ambigua a la hora de reafirmar sus posibilidades de control sobre la cuantía del mínimo exento. Así, en su ya citada Sentencia de 10 de julio de 1968,*

---

<sup>295</sup> FERNANDO ZILVETI, **Princípios...**, op. cit., p. 210: “Alguns autores chegam a propor o respeito à existência livre e digna, limitando não só os impostos diretos, mas também os indiretos, no âmbito de aplicação do art. 53 da Constituição italiana (que trata da capacidade contributiva). Nesse mesmo sentido, interpretando a Constituição, outros artigos estariam ligados à capacidade contributiva, por representarem o respeito ao mínimo existencial, como o art. 31 (que trata da família), 32 (que trata da saúde), 34 (que trata da educação), 38 (que trata das pensões a inválidos, idosos e desempregados) e 47 (que trata do sistema mútuo de habilitação).”

<sup>296</sup> El principio de la capacidad contributiva, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, op. cit., T. I, p. 271.



*tras reconocer expresamente la legitimidad y, aún más, la obligatoriedad del mínimo exento, afirma a renglón seguido – de forma un tanto sorprendente – que no puede entrar a considerar la legitimidad constitucional de sua cuantía debido a que ‘la determinación de la misma, en efecto, deriva de una completa valoración de la situación económica del país, de las exigencias del gasto público y de la incidencia que sobre las finanzas estatales puede producir la concesión de mayores detracciones, es decir, de una valoración discrecional confiada a la competencia y discricionalidad del legislador’.*<sup>297</sup>

Não se pode deixar de registrar, para arrematar, que a exemplo dos evidentes argumentos econômicos invocados pela Corte Constitucional, a existência de teorias econômicas na Itália que aceitam o mínimo vital, mas procuram explicá-lo a partir de argumentações não jurídicas. GRIZIOTTI, da **Escola de Pavia**, é considerado seu mais fervoroso defensor e, em síntese, entende que o mínimo material é explicado pela remuneração do fator trabalho, ou seja, só pode ser considerado como renda tributável o que fosse renda criada, descontadas as despesas que a fonte teve para criá-la. Nesse caso, a fonte seria o fator trabalho humano que deve então ser remunerado na manutenção de sua subsistência, para só a partir daí se permitir a tributação. A lógica é a mesma da renda da pessoa jurídica, que só passa ser contada como tal, a partir das deduções das despesas com a manutenção da fonte produtora.

#### ***1.12.6. Notícias sobre a proteção existencial em outros países***

Vale o registro de que são poucas as Constituições no mundo que fazem ou fizeram referências expressas inequívocas quanto à proteção existencial, de modo a estabelecê-la clara e diretamente, conforme anotado por CENCERRADO MILLÁN. Para ilustrar, a Constituição da Suíça, de 1874, quando no seu artigo 41 estabeleceu que:

*El impuesto federal directo a que se refiere el apartado c) del párrafo 1 se establece con arreglo a las siguientes normas (...) c) al fijarse los tipos se tendrá en cuenta de modo adecuado la carga constituida por los impuestos directos de los cantones y de los municipios. El impuesto importará como máximo: -11,5 por 100 de la renta de las personas físicas; la sujeción comienza inmediatamente en cuanto la renta neta alcance 9.700 (nueve mil setecientos) francos para los solteros y 12.200 (doce mil doscientos) francos para las personas casadas.*<sup>298</sup>

---

<sup>297</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 59.

<sup>298</sup> Dados extraídos de *ibidem*, p. 28-29.

À propósito da proteção mínima na Suíça, FERNANDO ZILVETI realiza boa síntese:

*Na Suíça, onde o conceito de mínimo existencial é, como nos demais países mencionados, relacionado com os direitos fundamentais, com a igualdade na tributação e com a capacidade contributiva, impuseram-se limites à tributação pessoal e familiar, conforme critérios que variam de acordo com o cantão onde o contribuinte mora. Com efeito, nesse país se estabeleceu um mínimo existencial regional, variável segundo um critério fixado para cada cantão, onde o custo de vida exige um distinto mínimo existencial. Apenas como exemplo, no cantão de Genebra, a tabela mínima de isenção, na apuração do rendimento anual, é de 10.383 francos, 20.662 francos para o casal, além da possibilidade de dedução de 2.600 francos para os filhos e igual valor para os dependentes; no cantão de Zurique o valor cai para 5.000 francos por pessoa, 10.000 para o casal, além de 5.300 francos para os filhos e 2.400 francos para dependentes e 3.200 francos para os idosos; no cantão da Basileia, que junto com Berna, aplica verdadeiramente o mínimo existencial, não há tabela mínima de isenção, senão máxima, de modo que o indivíduo pode deduzir, da base de cálculo, seu mínimo existencial pessoal até o valor de 9.800 francos, o casal até 15.900 francos, além de ser possível deduzir 6.000 francos para os filhos e igual valor para os dependentes.<sup>299</sup>*

Também LOBO TORRES faz registro sobre a Constituição da Suíça atual que “prevê que os direitos alfandegários incidirão pela taxa mínima sobre os ‘objetos necessários à vida’”.<sup>300</sup>

Já a Constituição do Principado de Liechtenstein, de 1921, no seu artigo 24 estabelecia que “*El Estado establecerá por via legislativa um sistema tributario equitativo mediante la fijación de un mínimo vital exento y una mayor imposición de las fortunas y rentas más altas*” (grifamos).

Por sua vez, a Constituição do Kuwait de 1962, no seu artigo 48 estabelecia que “*El pago de las tasas e impuestos es un deber jurídico. La ley establece exenciones tributarias para las rentas modestas con el fin de consentir, al menos, el mantenimiento de un nivel de vida mínimo*” (grifamos)

Do mesmo modo, nos Estados Unidos, embora não haja previsão literal na Constituição daquele país, ela é protegida mediante “isenções”, conforme assinala ENIO MORAES DA SILVA, quando explica os diversos tipos isentivos que existem para os americanos:

---

<sup>299</sup> **Princípios...**, *op. cit.*, p. 221.

<sup>300</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 166.

*No direito norte-americano, tendo em vista as diferentes razões que as fazem nascer, as isenções se dividem em cinco categorias: 1. Isenções destinadas à garantia da subsistência mínima, que excluem da tributação as pequenas rendas, o salário mínimo, que servem para atender às necessidades básicas dos cidadãos.*<sup>301</sup>

RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, também nos oferece notícias da posição adotada pela Suprema Corte norte-americana, no sentido de afirmar que o conceito de mínimo existencial tem tido as mais amplas aplicações, a ponto de que aquela corte viesse a considerar inconstitucionais leis prejudiciais aos pobres, especialmente contra a cobrança de taxas limitadoras do direito de voto, ou taxas denegatórias de acesso a benefícios previdenciários ou a serviços médicos, bem assim quanto à cobrança de taxa judiciária excessiva<sup>302</sup>.

FERNANDO ZILVETI elabora síntese informativa das deduções da renda permitidas em diversos países, seja de deduções individuais ou familiares da renda, que são consideradas expressões da proteção vital, no seguinte sentido:

*Na Alemanha, a legislação do imposto de renda permite uma dedução básica de 6.763 euros, para contribuintes individuais, duplicada para as declarações conjuntas, admitindo uma dedução adicional, ainda, por filho, de 135 euros para os dois primeiros, de 153 para o terceiro e de 178 para o quarto. Na Áustria, a dedução básica é de 610 euros, progressivamente decrescente, na proporção do aumento da renda; aumenta-se a dedução, ainda, para cada filho menor, em 130 euros; para as famílias monoparentais, a dedução aplicável é de 363 euros. Na Bélgica, a dedução por casal é de 4.065 euros e, para os solteiros, de 5.156 euros; limitadas a uma renda determinada, as deduções por filhos vão desde 1090 euros até 10.213 euros. Nos Estados Unidos, a redução básica do contribuinte depende de seu status, de modo que cônjuges em declaração conjunta têm uma dedução básica de 6.982 euros; separadamente, deduzem 3.491 euros; solteiros, 4.169 euros; filhos incluídos nas declarações de seus pais, 678 euros.*<sup>303</sup>

HENRY TILBERY, já na década de 70, registrava a existência de uma legislação específica também na Índia, que vigorou de 1957 a 1962, de proteção existencial quanto aos produtos essenciais que eram protegidos da tributação sobre o consumo:

*...primeiramente, não tributar bens essenciais, em segundo lugar, tributar os bens não necessários e supérfluos, começando com alíquotas moderadas, que dever ser elevadas na medida em que aumentar a produção desses bens. A importância atribuída, na Índia, a esse problema, fica demonstrada pelo fato de constar no*

---

<sup>301</sup> **Limites constitucionais tributários no direito norte-americano**, p. 106.

<sup>302</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 134.

<sup>303</sup> **Princípios...**, *op. cit.*, p. 220.

*sistema legal daquele país uma lei específica, denominada 'Lei relativa aos bens essenciais (Essential Goods Act)...esteve em vigor na Índia apenas de 1957 a 1962.*<sup>304</sup>

Do mesmo modo, menciona esse autor a existência, à época, de legislação, na Argentina, sobre o tema:

*Com referência à questão principal do presente estudo, menciono aqui o exemplo da Argentina, que isenta do 'impuesto a las ventas' muitos artigos de primeira necessidade e visa, com esse imposto, principalmente artigos menos necessários para a vida humana, de modo que, conforme opinião de Dino Jarach, a tributação indireta na Argentina não tem um sentido tão antisocial, como à primeira vista poderia parecer.*<sup>305</sup>

Cabe, para finalizar este tópico, registrar o posicionamento da União Européia, como instituição, a respeito desse instituto. É bem sabido que, desde meados do século passado, a Europa se encontra em um processo crescente de integração, com esforços paulatinos para atingir sua completa integração econômica, política e social<sup>306</sup>. Sob o aspecto jurídico, releva o advento da Constituição européia e também do seu Tribunal de Justiça.

Nesse particular, interessam-nos as possíveis preocupações dessa Corte, no sentido da proteção existencial, que, segundo registra HERRERA MOLINA, seriam alvo de vários precedentes. Vejamos suas palavras:

*Pues bien, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas también parece reconocer el derecho de las personas físicas residentes en un Estado miembro a la exoneración del mínimo vital, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares. No es pacífico dónde encuentra el Tribunal anclaje para sostener este principio. Podría pensarse que se trata de una derivación del derecho a la igualdad, pero – en tanto no se apruebe la futura Constitución Europea – el Tratado de la Unión Europea se limita a prohibir la discriminación por razón de nacionalidad. También podría entenderse que se trata de una 'tradición constitucional común a los Estados miembros', pero no todas las Constituciones de los Estados miembros reflejan el principio de capacidad contributiva y aunque*

---

<sup>304</sup> HENRY TILBERY, O conceito de essencialidade como critério de tributação, in **Direito Tributário Atual**, v. 10, p. 3012-3013.

<sup>305</sup> *Ibidem*, p. 3014.

<sup>306</sup> Para uma interessante visão de um europeu sobre a integração latinoamericana, vide o artigo do professor catedrático da Universidade de Nápoles Frederico II, ANDREA AMATUCCI, Derecho Comunitario. Un enfoque hacia la integración latinoamericana, in PAULO DE BARROS CARVALHO (coord), **Tratado de Derecho Tributario**, p. 757 *et seq.*, - que, evidentemente, dada a comparação com a União Européia, ainda não registra manifestações, no Mercosul, com questões específicas dessa natureza, mas que, esperamos, sejam oportunamente tratadas, conforme precedentes europeus.

*todas ellas reconozcan de un modo u outro la dignidad de la persona, no es pacífico que en todos los ordenamientos constitucionales pueda deducirse de tal principio la necesidad de ajustar la tributación a las circunstancias personales y familiares (pues no se trata sólo de que no tributen quienes carecen de recursos para subsistir, sino de que no se considere renta disponible la necesaria para atender las mínimas necesidades de una persona y su familia). Si analizamos a fondo la jurisprudencia comunitaria, podemos llegar a la conclusión de que – al menos de momento – los Tratados Constitutivos no garantizan de forma directa la ‘inmunidad’ del mínimo de subsistencia personal y familiar. Sin embargo, todos los Estados miembros tienen en cuenta, en mayor o menor medida, las circunstancias personales y familiares a la hora de modular la tributación de sus residentes, aun cuando esta práctica se limite en ocasiones a la legislación ordinaria y no venga siempre impuesta por preceptos constitucionales.<sup>307</sup>*

Verifica-se, portanto, que se demonstra claudicante o posicionamento do Tribunal sobre o fundamento dessa proteção - o que é comum quando se trata do tema, conforme vimos anteriormente -, mormente quando os tratados constitutivos da União Europeia não o prevêm expressamente. No entanto, não há dúvidas sobre a preocupação e a proteção que procura implementar referido tribunal, tendo em conta os precedentes sobre o tema. O ideal evidentemente seria que houvesse a previsão expressa na própria Constituição europeia, refletindo os valores individuais já praticados nos seus países membros, o que, conquanto não ocorra, não impede sua implementação e a preocupação de seu tribunal quanto ao tema.

Pode-se afirmar, por fim, à luz dessas notícias sobre a proteção vital em outros países, que embora sejam poucas as Constituições que contemplem ou tenham contemplado de forma expressa, em algum momento, a proteção vital, **o fundamental é que ela é, intuitivamente ou deliberadamente protegida hoje em muitos países.** O que é, no entanto, efetivamente paradoxal, quando se observa esse cenário mundial - ainda que incompleto -, **é que essa proteção e o desenvolvimento do tema está mais vinculado aos países ricos do que aos pobres,** onde é ululante que a questão ganha uma dimensão muito mais aguda, dada a demanda social incontida que não se verifica de forma tão ampla nos países desenvolvidos.

---

<sup>307</sup> PEDRO HERRERA MOLINA, Exenciones tributarias y libertades económicas, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord), **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 717-718. Interessante registrar, ainda, que na nota n. 9 da p. 717, encontra-se o registro de vários precedentes da Corte Europeia, de 1995 à 2004.

### 1.13. O MÍNIMO EXISTENCIAL NO BRASIL

#### 1.13.1. O mínimo vital na doutrina brasileira

O grande constitucionalista RUI BARBOSA, já nos idos de 1891, defendia, ainda que de modo restrito, a necessidade absoluta da proteção existencial, quando afirmou: *“Considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência, nas classes menos favorecidas.”*<sup>308</sup>

AUGUSTO OLYMPIO VIVEIROS DE CASTRO também já registrava, em 1919, a sua preocupação com a proteção existencial, invocando a doutrina alemã para defini-la como uma receita mínima necessária à existência e que estaria *isenta* de impostos:

*Mas como a capacidade contributiva é o criterium da repartição dos impostos, é claro que o direito moderno não pode deixar de reconhecer uma isenção fiscal em favor dos que não têm meios de subsistência, dos miseráveis. Os theoricos alemães falam freqüentemente de um existenz minimum – uma receita mínima necessária à existência e que está isenta de impostos*<sup>309</sup> (sic).

A figura do mínimo existencial evidentemente não é nova na doutrina brasileira ou estrangeira, posto que é de ambas conhecida e citada há muito tempo. No Direito Comparado, como vimos, é matéria em plena aplicação e desenvolvimento, como categoria jurídica que mereceu atenção doutrinária e reconhecimento da jurisprudência, especialmente nos Direitos alemão, espanhol e italiano. Como já registramos acima, mais recentemente tivemos as emblemáticas sentenças de 1990, proferidas pelo Tribunal Constitucional alemão, e que consolidaram esse princípio de proteção ao mínimo vital e irradiaram sua influência acadêmica para outros países como Espanha, Portugal, Itália e, esperamos - ainda que tardiamente - tenha impacto semelhante no Brasil<sup>310</sup>.

Por enquanto, todavia, por aqui, essa questão tem sido quase que solenemente ignorada pela doutrina e jurisprudência que, embora há muito venha fazendo menção a

---

<sup>308</sup> **Relatórios do Ministro da Fazenda**, in Obras Completas, t. III, p. 62, disponível em: [www.casarui Barbosa.gov.br](http://www.casarui Barbosa.gov.br), acesso em 03/05/2008.

<sup>309</sup> **Tratado dos Impostos (Estudo Theorico e Pratico)**, p. 159.

<sup>310</sup> Nada obstante essas sentenças tenham sido as que mais repercutiram e impulsionaram os estudos sobre o mínimo vital no âmbito tributário, ROBERT ALEXY - **Teoria de los derechos fundamentales**, p. 422 - já chamava a atenção para uma sentença de 1975, que, tratando de subvenções sociais e prestações positivas do Estado social, já determinava a proteção do mínimo existencial.

esse princípio – normalmente no contexto do estudo da capacidade contributiva – não lhe tem, infelizmente, dedicado mais do que algumas linhas nos estudos nacionais. Dentre os que ao menos dedicaram algumas palavras ou artigos a esse assunto, **no âmbito tributário**, podemos destacar os juristas ALFREDO AUGUSTO BECKER, ALIOMAR BALEEIRO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, REGINA HELENA COSTA, ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, JOSÉ MAURÍCIO CONTI, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e MARY ELBE QUEIROZ, todos oportunamente citados no decorrer do presente trabalho. Vale destacar passagens do pensamento de alguns desses notáveis juristas.

ROQUE CARRAZZA, se mostra enfático ao defender o mínimo vital, embora pareça restringi-lo apenas aos impostos:

*Observe-se que o 'Preâmbulo' da Constituição Federal consagra extenso rol de valores supremos (a liberdade, a segurança, o bem-estar, a justiça etc) a serem alcançados com a colaboração de todos, nomeadamente do Estado. De fato, este deve empenhar-se ao máximo para proporcionar às pessoas condições elementares de sobrevivência digna. Assim, não lhe é dado tributar, inclusive e principalmente por meio de imposto sobre a renda, o mínimo vital do contribuinte, vale dizer, a parte de seu patrimônio indispensável ao atingimento daqueles elevados objetivos.*<sup>311</sup>

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, por seu turno, retira o mínimo vital das dobras dos princípios fundamentais, que tornam certos bens materiais insuscetíveis de sofrerem o gravame tributário:

*Nas dobras dos princípios fundamentais e basilares acima comentados é que se revela a necessidade de se dar ao cidadão brasileiro condições mínimas de existência, isto é, supri-lo de bens materiais que atendam às suas necessidades básicas e que lhe permitam assegurar a vida, a saúde, o bem-estar, a dignidade e a liberdade. (...) Dar condições mínimas de existência, consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação.*<sup>312</sup>

Nesse passo, vale destacar que a Constituição de 1988, entre outras proteções que foram nela forjados, acabou por consagrar valores exigidos pela sociedade de então,

---

<sup>311</sup> CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 108.

<sup>312</sup> Renda e proventos de qualquer natureza – O imposto e o conceito constitucional, p. 127.

carente de direitos e garantias que amiúde eram desrespeitados pelos militares que governaram o país até 1985. Em virtude dessas exigências, foi nela insculpida uma série de direitos e garantias que permearam todo o seu texto, além de outros que decorrem de seu regime e de seus princípios (expressos ou implícitos), uma vez que o § 2º do artigo 5º deixa clara a intenção do constituinte de apenas exemplificar os direitos e garantias insculpidos no texto, acolhendo expressamente outros direitos e garantias que decorram do seu regime e de seus princípios. Do mesmo modo, no âmbito tributário, especificamente, o *caput* do artigo 150 da CF é também no sentido de informar que aqueles princípios e limitações ao “poder” de tributar do Estado são apenas exemplificativos (*numerus apertus*), daí porque todos os desdobramentos decorrentes dos princípios constitucionais também estão protegidos.<sup>313</sup>

Desse modo, o Direito Tributário também mereceu especial atenção do legislador constitucional que, informado por esse espírito e pelo entusiasmo, até mesmo demagógico de alguns dos constituintes da época, também lhe atribuiu instrumentos de promoção da **justiça social**. Nesse sentido, ressurge de forma expressa no texto constitucional o **princípio da capacidade contributiva**, instrumento por excelência de justiça tributária, que estava presente no artigo 202 da Constituição de 1946, mas ausente na Constituição de 1967, e na Emenda n. 01 de 1969, exatamente, para nós, o fundamento principal da proteção vital. REGINA HELENA COSTA também é partícipe desse entendimento, afirmando que: “*Trata-se, portanto, de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo, destarte, ser revogada, já que a exigência de impostos, nessa situação, é inviável.*”<sup>314</sup>

Assim, verifica-se que o constituinte de 1988 semeou por todo texto constitucional garantias mínimas – mínimo existencial, mínimo vital, mínimo indispensável, necessário físico, mínimo material, entre outras expressões sinônimas – que se referem a um arcabouço patrimonial mínimo que não pode ser atingido pelo “poder” tributário do Estado, exatamente onde não se observa a marca firme dos limites de sua competência tributária.

---

<sup>313</sup> “Art. 5º (...)§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa seja parte” e também o “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:...”.

<sup>314</sup> **Princípio...**, *op. cit.*, p. 65.



No entanto, a proteção do mínimo existencial, como visto, embora seja muitas vezes citada por tributaristas pátrios, normalmente não é tratada com suficiência na doutrina nacional, mesmo por aqueles que a citam, dedicando-lhe, via de regra, apenas poucas linhas, nas quais mencionam o assunto, sem aprofundá-lo, nada obstante a importância insofismável do tema, considerado como exigência inexorável de justiça fiscal para as civilizações.<sup>315</sup> Assim, o fato de uma pessoa que nada tem além do mínimo indispensável para sua sobrevivência – ou para que lhe seja reconhecida dignidade – ser tributada, é algo que repugna ao senso comum de justiça, à própria racionalidade do sistema tributário e aos princípios insculpidos e consagrados nas constituições modernas. Vejamos, a respeito, o que anotou a pena firme de ALIOMAR BALEEIRO:

*Desde o século XVIII, pelo menos, com Montesquieu e depois com Bentham e outros, sustentou-se que o imposto deve poupar os recursos dos indivíduos de restrita capacidade econômica. O 'necessário físico' deveria ser isento da tributação. A mesma idéia, modernamente, é enunciada através do princípio da isenção do 'mínimo da existência'. A Constituição brasileira de 1946 referia-se a esse cânon fiscal, consagrado pela consciência contemporânea, quando determina a graduação dos impostos pela capacidade econômica, atenta às condições pessoais dos contribuintes (art. 202), ou quando, pela isenção de certos elementos, evita que os tributos sacrifiquem o 'mínimo de existência'.*<sup>316</sup>

BALEEIRO, com espreque nas idéias de MAFFEZZONI, também enfatiza a irracionalidade na tributação dessa esfera patrimonial desprovida de capacidade de contribuição das pessoas.<sup>317</sup>

O admirável ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>318</sup>, por sua vez, referia-se a essa questão já na década de 60 - inspirado pelas idéias de EMÍLIO GIARDINA<sup>319</sup> - ao tratar das constrições que o conceito de capacidade contributiva sofre ao ingressar no mundo jurídico, aludindo à proteção do "*mínimo indispensável*", exemplificado por ele com o

---

<sup>315</sup> MARIN-BARNUEVO FABO, **La Protección...**, op. cit., p. 25: dá-nos notícia da origem do tema, quando afirma que: "*Se trata pues de una incuestionada máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado, y que ya fue elaborada por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma 'primum vivere, deinde tributum solvere'*".

<sup>316</sup> **Uma Introdução...**, op. cit., p. 276.

<sup>317</sup> *Idem*.

<sup>318</sup> **Teoria geral...**, op. cit., p. 453 et seq.

<sup>319</sup> **La basi teoriche...**, op. cit., passim.

salário que as leis trabalhistas definirem como mínimo, que seria representativo dessa proteção.

Do Recife, a professora MARY ELBE QUEIROZ é uma das que examinaram o tema, se destacando no seu estudo, entre outros, o efeito nefasto que a tributação desse patrimônio mínimo pode causar:

*O não respeito pelo mínimo somente poderá agravar as condições de indigência. O mínimo existencial não se configura como acréscimo ou riqueza nova. Ele é, exatamente, a mínima quantia imprescindível à manutenção da vida, e a quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade. A construção desse mínimo deverá levar em consideração, também, o total dos gastos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora.*<sup>320</sup>

A seu turno, JOSÉ MAURÍCIO CONTI ressalta a presença de capacidade econômica, mas que é insuficiente para atingir o patamar da aptidão para contribuir, seguindo, como se pode perceber, a linha italiana que também adotamos de separar capacidade econômica de capacidade contributiva:

*Há, portanto, necessidade de se estabelecer, nas diversas formas pelas quais a capacidade econômica das pessoas se exterioriza, o que – ou quanto – não pode ser tributado, por atingir o mínimo indispensável à satisfação das necessidades humanas básicas. A idéia é a de que, levando-se em consideração as necessidades das pessoas dentro do contexto social, cultural e econômico em que vivem, seja reconhecidos como não tributáveis os fatos que, embora exteriorizem alguma capacidade econômica, não indicam capacidade contributiva.*<sup>321</sup>

Nada obstante o esforço desses notáveis juristas, com sua admirável preocupação em difundir e aplicar o mínimo vital no Brasil, foi seguramente, porém, o professor RICARDO LOBO TORRES quem dedicou maior tempo e esforços para disciplinar e tratar desse tema por aqui, mediante um capítulo inteiro de um dos volumes, o seu monumental Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, além de artigos específicos. Embora não tenha sido ele o primeiro a se dedicar ao tema, sem dúvida foi quem, na doutrina nacional, mais detidamente o versou, conforme se pode observar durante todo o presente trabalho, repleto de suas citações, entre as quais, uma das

---

<sup>320</sup> Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, p. 58.

<sup>321</sup> Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade, p. 54.

passagens que reputamos mais significativas de seu pensamento - embora não concordemos, como visto, com parte dela, notadamente quanto à função da capacidade contributiva e do fundamento da proteção vital, que é o seguinte:

*A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana e digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento.*<sup>322</sup>

### ***1.13.2. As Constituições brasileiras e a proteção vital***

Na história constitucional brasileira, apenas as Cartas de 1946 e de 1967 contemplavam expressamente a determinação da proteção do mínimo existencial. Nas demais, notadamente na atual, a falta da sua enunciação com todas as letras, não impede, porém, que mediante um certo esforço interpretativo, não a encontremos em algumas passagens do seu texto ou mesmo nas dobras de algum princípio constitucional, consoante já ficou demonstrado por ocasião da indicação dos fundamentos desse instituto.

Na Carta democrática de 1946, foi o artigo 15, §1º que previu a determinação do respeito ao mínimo existencial nos tributos sobre o consumo, quando estabelecia que não poderiam ser tributados pelo impostos sobre o consumo, os “...*artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica*”<sup>323</sup>. Esse dispositivo, teria sido inserido no texto constitucional para amenizar o notório efeito regressivo da

---

<sup>322</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 138.

<sup>323</sup> Dispositivo que segundo ALCINO PINTO FALCÃO, teria sido inspirado no artigo 37 da Constituição francesa de 1946, com a seguinte redação: “*A participação de cada um às despesas públicas, deve ser progressiva e calculada em função da importância da fortuna tendo em conta as despesas familiares.*” (“*La participation de chacun aux dépenses publiques, doit être progressive et calculée en fonction de l'importance de la fortune et de revenus compte tenu des charges familiales*”) - *apud* REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 65, nota 41. O dispositivo do diploma de 1946 foi suprimido do texto pela Emenda Constitucional n. 18/65, conforme anota a mesma autora, na p. 66 da mesma obra.

tributação sobre o consumo no Brasil, conforme anotou o mestre SOUTO MAIOR BORGES.<sup>324</sup>

Já na Constituição de 1967, conquanto tenha sido expressamente prevista, também quanto aos impostos sobre o consumo, acaba por remeter, contudo, aos estados-membros a especificação do que sejam gêneros de primeira necessidade, conforme se pode depreender do seu artigo 24, parágrafo 6º, que estabeleceu que “*Os Estados isentarão do impôsto sôbre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada*” (sic). Isso, no entanto, fragilizou o instituto, já que o interesse do Estado, por ser titular da competência do principal imposto sobre o consumo (ICMS), era evidentemente de conflito de interesse com a fixação de um rol adequado ou rigoroso dos que eram efetivamente produtos dessa natureza, já que ficariam impedidos de tributá-lo, diminuindo, portanto, sua arrecadação.

Na Carta atual, embora não se verifique claramente esse comando, de forma explícita, como seria desejável, ele pode ser extraído de algumas passagens do texto constitucional e mesmo do desdobramento de alguns princípios da Constituição de 1988, como, por exemplo, quando ela proclama como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*” (artigo 3º, III), comando que não pode, evidentemente, ser ignorado por qualquer norma ou ato praticado pelo Estado, mormente se ele tem um instrumento que seja tão sensível a esse desiderato estatal, que é precisamente o instrumento tributário.

A Carta em vigor também prevê expressamente imunidades que são, na verdade, expressões desse escopo constitucional de proteção mínima. Em relação aos impostos podemos citar, “*verbi gratia*”, as insculpidas no artigo 153, § 2º, II (renda dos aposentados<sup>325</sup>); §3º, II (princípio da seletividade<sup>326</sup>) e ainda, §4º do mesmo artigo

---

<sup>324</sup> **Isenções...**, *op. cit.*, p. 57.

<sup>325</sup> Supostamente esse dispositivo foi ab-rogado pela EC 20/98. No entanto, como reputamos tratar-se de proteção existencial dos idosos no Brasil, entendemos que esses valores não poderiam ser suprimidos da Constituição, já que se trata de hipótese situada aquém da capacidade contributiva. Em rigor, sequer esse dispositivo precisaria estar previsto no texto constitucional, já que estamos diante de caso de não-incidência, como adiante se demonstrará. Do mesmo modo, já se trata, pela sua própria condição de

(pequenas glebas rurais). No que tange às taxas, o direito de petição, o direito à obtenção de certidões, o acesso à justiça independentemente do pagamento de taxa para os que se declararem pobres, *habeas corpus*, *habeas data*, direito de petição etc. Vale observar o registro sintético dessas passagens da Constituição que reúnem a proteção vital assinaladas pelo multicitado mestre RICARDO LOBO TORRES.<sup>327</sup>

Nessa medida, a Constituição previu diversas situações de proteção do mínimo existencial, e que não podem ser tributados pelo legislador infralegal, sob pena de grave violação desses preceitos. Pode-se dizer quanto aos tributos no Brasil, que efetivamente

---

garantia individual, de cláusula intocável da Constituição, nos termos do *caput* do artigo 150, combinado com o parágrafo 4º, inciso IV do artigo 60, de modo que não poderia, também por isso, ser suprimida.

<sup>326</sup> O subprincípio da seletividade é expressão da capacidade contributiva, que por sua vez, é corolário da igualdade. Sendo assim, é de aplicação obrigatória quando presentes os requisitos da implementação da igualdade, conforme anotado por CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO e antes já tratado no presente trabalho. Claramente é também mecanismo de proteção existencial, na medida em que, de acordo com a natureza do bem, suas características vão revelar aptidão ou não para satisfazer necessidades de sobrevivência das pessoas, daí porque, além de ser comando de diminuição e aumento de gravame tributário, é também instrumento de proteção dos produtos essenciais em face da tributação do Estado, posto que produtos essenciais à satisfação das necessidades elementares da pessoas, não podem ser tributados porque protegidos pela proteção vital. Esse tema será melhor explicitado ao final do presente capítulo. Nesse sentido também, LÍLIAN MÁRCIA BALMANT EMERIQUE - **O princípio da igualdade...**, *op. cit.*, p. 298: “O princípio da seletividade tem por finalidade tratar mais brandamente ou impedir a cobrança de um tributo para beneficiar o consumidor final de um determinado produto essencial que, geralmente, não tem liberdade de escolha em relação ao consumo do produto industrializado, mercadoria ou serviço. Muitas vezes, este princípio une-se ao propósito de proteção ao mínimo vital, especialmente em relação à diminuição ou exoneração de tributos dos produtos pertencentes à cesta básica do trabalhador ou aos serviços essenciais como fornecimento de luz, água, transportes etc.”

<sup>327</sup> Vide nesse sentido, a boa síntese realizada por FERNANDO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 215, nota n. 512, citando RICARDO LOBO TORRES, para bem indicar as imunidades que o mestre fluminense percebe na Constituição para a proteção existencial: “Para o autor, as imunidades do mínimo existencial explícitas seriam aquelas descritas no artigo 5º da Constituição, nos incisos XXXIV (que assegura, para a defesa de direitos independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição dirigida aos poderes públicos e a obtenção de certidões), LXXII e LXXIII (prevêem a gratuidade da ação popular, do *habeas-corpus* e dos *habeas-data*), LXXIV (que garante a justiça gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos), LXXVI (garante, na forma da lei, o registro civil de nascimento e a certidão de óbito), no artigo 150, inciso VI, letra ‘c’ (que veda a tributação de instituições de educação e de assistência social), no artigo 153, par. 4º (que assegura, nos termos da lei, imunidade à propriedade rural consistente em pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel [esse dispositivo foi alterado pela EC 42/2003, suprimindo a parte que exigia a exploração só ou com sua família, para exigir apenas a exploração de proprietário que não possua outro imóvel]), no artigo 198 (que garante, gratuitamente, a assistência médica preventiva e o atendimento nos hospitais do governo), no artigo 203 (que garante a assistência social gratuita), e no artigo 206, IV (que garante o ensino público gratuito). O autor fala ainda de imunidades implícitas a tributos, de acordo com o respeito ao mínimo existencial, como: o livre exercício da profissão, previsto no artigo 5º, XIII (que garante que a tributação não poderá aniquilar ou extinguir esse direito), o artigo 226 (que protege a família contra tributos que desestremem ou que desestimulem o casamento) e o artigo 5º, incisos XXXV, LII e LV, que tratam do acesso à justiça (vedam tributos excessivos que desestimulem ou impeçam o acesso livre ao judiciário).”

o fundamento legitimador para o referido benefício está localizado na própria Constituição, que já prevê hipóteses específicas em seu corpo legislativo que estabelecem a proibição expressa de cobrança da exação em determinadas situações, nitidamente figuras ligadas à ausência de capacidade para contribuir da pessoa - as especificações quanto a essas exações serão examinadas no último capítulo do presente trabalho).

Logo, além de situações genéricas, onde o Estado deverá observar o princípio de proteção ao mínimo existencial por pura inexistência de capacidade contributiva, temos também situações específicas, desde logo protegidas pelo constituinte, que também expressam essa proteção do mínimo de cidadania e dignidade humana.

Por tudo isso, não se pode olvidar esse aspecto do Direito Tributário, como instrumento de desenvolvimento social e inibidor das diferenças sociais, e nesse contexto, a proteção do mínimo existencial é o maior fator de garantia material mínima às pessoas e, se não diminui a desigualdade social, seguramente é fator de sua manutenção ou diminuição, porque impediria que novas pessoas ingressassem na esfera de pobreza absoluta ou subsistisse abaixo da linha da miséria por obra direta e evitável do Estado.

### ***1.13.3.O mínimo existencial, o Estado social e a reserva do possível do contribuinte***

Quando se trata de uma categoria que tem por finalidade a desoneração tributária, não se pode deixar de mencionar que as condicionantes históricas sociais e, sobretudo, econômicas, são determinantes para a efetivação de sua proteção, conforme anotaram JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>328</sup> e REGINA HELENA COSTA<sup>329</sup>, dentre outros. Interessante, nesse contexto, o pensamento de MANZONI que sublinha essa historicidade do conceito, e observa, ladeado por GIARDINA, que a ordem econômica do país também é determinante para a dimensão da proteção vital, daí porque afirma que esse instituto está:

---

<sup>328</sup> **Isenções...**, *op. cit.*, p. 62.

<sup>329</sup> **Princípio...**, *op. cit.*, p. 68.

*...destinado a variar no sólo en función del tiempo y lugar, sino además en función del orden económico, social y político del país y de la finalidad que se intenta perseguir. Se trata, en definitiva, de um concepto demasiado elástico cuya concreta ejecución presenta un largo margen de discricionalidad.*<sup>330</sup>

Ao longo da história, o Estado sempre teve um papel fundamental na miséria ou na riqueza de seus cidadãos, implementando políticas públicas que, em maior ou menor medida, interferiam na vida e no patrimônio das pessoas, ora intervindo de forma decisiva, sendo sua presença fortemente sentida nas atividades humanas - característica própria do Estado intervencionista -, ora se afastando da esfera privada, deixando ao mercado a função de se auto-regular - características marcante do Estado liberal. Esses matizes estatais de liberalismo ou de intervencionismo vêm-se revezando e sucedendo ao correr dos tempos – como, aliás, já advertia KARL MARX, na célebre máxima retirada do “18 Brumário” de Napoleão, no sentido de que **a história se repete como farsa**, de acordo com a predominância ideológica ou com a força dominante em determinado momento.

O dado relevante, porém - ainda que correndo o risco de ser reducionista - é que o Estado intervencionista, no seu matiz social - o Estado Social<sup>331</sup> -, preocupou-se em intervir na sociedade de modo a oferecer aos cidadãos condições mínimas de vida, pautado em princípios de solidariedade social e tendo o Estado como instrumento de distribuição de riqueza, redução das desigualdades e implementador de políticas públicas voltadas para esse fim<sup>332</sup>. Esse Estado Social foi implementado e espraiou seus efeitos, sobretudo pela Europa, levando condições mínimas de vida à maior parte de sua

---

<sup>330</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 41.

<sup>331</sup> Sobre o tema do Estado Social, seu papel e suas características, vide por todos o clássico de PAULO BONAVIDES, **Do Estado Liberal ao Estado Social**, p. 188, onde se lê uma rápida síntese da derrocada do velho Estado liberal a dar lugar ao Estado social: “*O velho liberalismo, na estreiteza de sua formulação habitual, não pôde resolver o problema essencial de ordem econômica das vastas camadas proletárias da sociedade, e por isso entrou irremediavelmente em crise. A liberdade política como liberdade restrita era inoperante. Não dava nenhuma solução às contradições sociais, mormente daqueles que se achavam à margem da vida, desapossados de quase todos os bens. Comunicá-la, pois, a todos, conforme veio a suceder, significava já um passo em falso na firmeza da teoria liberal*”(sic.)

<sup>332</sup> *Ibidem*, p. 200: Aqui o autor sublinha a características intervencionista do Estado Social: “*O Estado social, por sua própria natureza, é um Estado intervencionista, que requer sempre a presença militante do poder político nas esferas sociais, onde cresceu a dependência do indivíduo, pela impossibilidade em que este se acha, perante fatores alheios à sua vontade, de prover certas necessidades existenciais mínimas. A circunstância de achar-se o Homem contemporâneo – o homem-massa -, desde o berço, colhido numa rede de interesses sociais complexos, com a sua autonomia material bastante diminuída, na maior parte dos casos irremissivelmente extinta, há concorrido para que ele, em meio a essas atribulações, como um naufrago em desespero, invoque a proteção do Estado, esperança messiânica de sua salvação*” (sic).

população, de maneira a suprir, mediante políticas públicas de subvenções sociais, as demandas sociais mais elementares. Sendo assim, não se pode desvincular a proteção existencial desses valores do Estado Social, que inclusive estão plasmados na constituição social brasileira de 1988 que, a exemplo de muitas outras, como a de 1978 da Espanha, fundiram esses ideais sociais como objetivos do Estado brasileiro, embora esse essa função social do Estado tenha nascido, conforme ensina o renomado constitucionalista cearense PAULO BONAVIDES, com a Revolução Russa de 1917, do mesmo modo que o Estado liberal teria nascido com a Revolução Francesa de 1789<sup>333</sup>.

Com efeito, se a pessoa não alcança o mínimo para sua sobrevivência e de sua família, cabe ao Estado implementar políticas para a satisfação dessas necessidades elementares, cuja renda que as atende, sob o prisma tributário, evidentemente não revela qualquer capacidade de contribuir para com os gastos do Estado, daí não estarem essas rendas ou pessoas, aptas a sofrer qualquer incidência. Não é outra a observação de GARCIA FRÍAS, quando examinava o fundamento das famosas sentenças do Tribunal Constitucional alemão antes mencionadas, precisamente o princípio do Estado Social, e sublinhava a ajuda social do Estado, imposta quando da inexistência de condições mínimas de vida às pessoas:

---

<sup>333</sup> *Ibidem*, p. 209-211, onde se observa a clareza e contundência do seu pensamento: “Vista em quadros, a Revolução Francesa foi o Estado liberal. A Revolução Russa de 1917 é o Estado social, não unicamente pelos influxos que já exercitou sobre o Ocidente, mas pelo que doravante há de produzir também em matéria de transformação institucional nos países do Leste...Somente os energúmenos, sem a noção das verdades históricas e afeiçoados à cegueira ideológica do preconceito, da ignorância e da reação – qual faziam há mais de cento e cinquenta anos os desafetos de Bonaparte e os legitimistas da Santa Aliança, cuidando ver enterrada a Revolução Francesa – poderão asseverar que as Revoluções da Rússia e da China, este século, jazem desfeitas no pó das ‘idéias mortas’, aquelas referidas por Alcântara Nogueira, o saudoso pensador cearense. (...) No caso vertente, depara-se-nos em abono daquelas Revoluções a verdade social da liberdade, a estréia do cidadão-povo, o advento do Homem materialmente emancipado de quantas sujeições e necessidades fora ele servo e tributário durante a época do Estado liberal. Nunca houve, para um povo, maior dependência do que a enfermidade, a fome, a miséria, o analfabetismo e a prostituição. Quem libertar a Sociedade desses flagelos terá feito uma revolução. (...) Não fora a Revolução Socialista do século XX, o mundo estaria ainda atado à cruel liberdade individualista do capitalismo selvagem do século XIX, da mesma forma que, sem a Revolução Francesa, continuaria o gênero humano vivendo debaixo do cetro daqueles reis e rainhas, diante de cujo despotismo o povo se prostrava, coisificado e genuflexo, sem direitos, sem liberdade, sem participação. Foi, por conseguinte, a Grande Revolução do século XVIII que, no campo das idéias políticas e filosóficas, reformou o mundo. (...) Criou a Sociedade vocacionadamente universal de nosso tempo o primado dos direitos humanos fundamentais. Entraram eles, já, na consciência de todos os povos, por obra daquelas Revoluções cujo alcance intentamos medir e interpretar.”



*...si el ciudadano obtiene rentas entra en juego la prohibición de perjudicar, impiéndose, en virtud de esta prohibición, la intromisión del impuesto en los ingresos necesarios para asegurar el mínimo vital familiar; si, por el contrario, el ciudadano no obtiene rentas, entonces el legislador se verá compelido por la obligación de proteger o cubrir las deficiencias económicas de la familia a través de la ayuda social<sup>334</sup>.*

Consoante se depreende, porém, do pensamento de MANZONI, a discricionariedade do legislador deve levar em conta, sobretudo, a situação econômica do país e o nível de serviços públicos oferecidos aos cidadãos, que teriam influência decisiva sobre o seu montante de proteção:

*...naturalmente, em la determinación del quantum por eximir a título de mínimo vital, no puede prescindirse, como se ha dicho, de aquella que es la concreta situación económica del país. En una economía con alta renta, con baja incidencia de los costes de gestión de los servicios públicos, el mínimo exento podrá alcanzar niveles tales para cubrir también gastos comúnmente no considerados indispensables; por el contrario, en un país con bajas rentas y una economía fuertemente nivelada, con altos gastos públicos y con alto presupuesto, el Estado se verá necesariamente constreñido a recurrir también a las limitadas capacidades económicas individuales, bajando en consecuencia el nivel del mínimo vital<sup>335</sup>.*

Na seqüência, o autor ainda acrescenta, no que é acompanhado por CENCERRADO MILLÁN, que é preciso considerar efetivamente os efeitos dos serviços públicos que atinjam às pessoas, pois se forem eles de tal modo direcionados à satisfação das necessidades básicas da população, a dimensão do mínimo vital pode ser diretamente afetada:

*...será preciso considerar los servicios públicos que inciden sobre las necesidades elementales de los individuos, ya que si el mínimo vital tiene por objeto dejar a salvo de tributación la riqueza necesaria para hacer frente a dichas necesidades no sera necesario computar para el cálculo del citado mínimo aquellas exigencias vitales del individuo cubiertas directamente por la colectividad a través de los servicios públicos. En rigor, puede afirmarse que ‘en un sistema en el que el ente público proveyese directamente las necesidades primarias de los individuos, asegurando a todos, gratuita e indistintamente, comida, alojamiento, vestuário, asistencia sanitaria, instrucción, etc. (como podría por hipótesis concebirse en un ordenamiento social militarizado), la exención de un mínimo vital no tendría más razón de ser’<sup>336</sup>.*

---

<sup>334</sup> Apud CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, op. cit., p. 54.

<sup>335</sup> Apud, *ibidem*, p. 41.

<sup>336</sup> *Ibidem*, p. 41-42.

No mesmo sentido, sublinhando a ausência de liberdade absoluta do legislador para fixá-lo, tendo em vista várias condicionantes, inclusive a econômica, também JOSÉ CASALTA NABAIS:

*Alega-se, e aceita-se, que o legislador fiscal dispõe nesta sede de maior liberdade, mormente para fixar o montante dos encargos familiares, do que da que dispõe no respeitante ao mínimo existencial, cujo montante não deve ser inferior ao direito social. Mas também aqui há que ter algumas cautelas. Desde logo, o legislador não tem à sua disposição uma liberdade idêntica à que lhe é própria nos domínios dos benefícios fiscais e das subvenções, em que se não tem por referencial o princípio da igualdade fiscal. Assim o legislador não pode deixar de contemplar as despesas com os encargos familiares que, que pela sua razão de ser, quer pelo seu montante são inevitáveis. Designadamente, ele não está autorizado a excluir tais despesas da dedução do rendimento colectável com o argumento das necessidades ou dificuldades financeiras, que hão-de ser enfrentadas através do aumento geral dos encargos efectivado através da diminuição das despesas (extinção ou redução de benefícios fiscais, subvenções, etc.) ou do aumento das receitas (agravamento das taxas dos impostos, criação de novos impostos, etc.) e não através da oneração unilateral das famílias<sup>337</sup>.*

Essas condicionantes econômicas mencionadas, que limitam o dever do Estado Social a implementar políticas públicas de subvenção no sentido de utilizar-se de instrumentos positivos para debelar a pobreza, nada mais são do que o marco da **reserva do possível** a que o Estado está submetido, de forma que suas ações são conformadas pelos limites econômicos e financeiros materiais de cada época e de cada lugar.

Não estamos de acordo, porém, nesse passo, com o pensamento de IGNACIO MANZONI acima exposto, no sentido de que a economia vai influenciar o valor do mínimo vital numa economia de alta renda, pois nesse caso o valor da proteção existencial poderá incluir outros bens e produtos que não sejam estritamente indispensáveis. Ora, ou o bem ou produto é elementar e indispensável ou não é. Sobre o que se pode divergir é quanto aos critérios utilizados para separá-los em indispensáveis ou não, o que será observado à luz de determinada sociedade em determinada época, conforme registra, por todos, REGINA HELENA COSTA<sup>338</sup>. Nunca, porém, a economia

---

<sup>337</sup> **O dever fundamental...**, op. cit., p. 543.

<sup>338</sup> **Princípio...**, op. cit., p. 68: “A fixação do mínimo vital, destarte, variará de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputarem necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família. O conceito de mínimo vital, portanto, varia no tempo e no espaço.” Sobre entendermos necessária a vinculação da

terá legitimidade para fazer inserir como protegido por esse instituto bens que sejam supérfluos, ou que não sejam estritamente necessários.

Nosso pensamento sobre o tema é que efetivamente a questão econômica terá influência na proteção existencial, e poderá, por exemplo, determinar um valor maior do mínimo vital, em razão da carestia dos bens e produtos, ocasionadas pela pressão de demanda em uma economia com alta renda e sem produção correspondente, ou mera escassez natural de produto. Ou ainda, que a situação econômica será fator determinante para estabelecer o valor do mínimo vital das prestações positivas sociais, pois uma crise econômica ou uma economia cronicamente fraca, ou ainda a falta de políticas públicas efetivas nesse sentido - como é o caso do Brasil -, poderá não gerar riqueza suficiente para satisfazer o mínimo existencial aos necessitados, tendo em vista a reserva do possível a que estão submetidas as prestações positivas e políticas sociais do Estado.

No entanto, a questão econômica não poderá mudar a natureza do produto que seja considerado indispensável, mas não seja, visando que ele não sofra a tributação em razão de ser protegido pelo mínimo existencial. Na hipótese do produto não ser indispensável, estaremos diante de mero benefício fiscal - isenção, diferimento, alíquota zero etc -, que não sendo expressão do mínimo existencial, não está permanentemente protegido do gravame tributário, de modo que poderá a qualquer momento estar novamente sujeito à exação, já que não tem a garantia perene da proteção existencial<sup>339</sup>.

Nesse passo, examinando, sob certo ângulo esse princípio da reserva do possível, pode-se afirmar que é também o que ocorre com o contribuinte, que ao optar por implementar os objetivos do Estado social - como diminuir a pobreza, v.g. - e satisfazer suas necessidades materiais elementares, antes de contribuir financeiramente com o Estado, está regularmente exercendo seu direito à reserva do possível, ou seja, às forças das suas limitações financeiras para satisfazer suas obrigações tributárias em face do Estado.

---

fixação do mínimo vital às fontes materiais que motivaram a criação da lei, vide nossas razões, mais adiante, quando tratamos dos dados estatísticos como determinantes da fixação do mínimo vital.

<sup>339</sup> É notório que, por exemplo, os produtos da cesta básica podem sofrer modificações nos seus componentes, em razão da mudança de hábitos alimentares das pessoas no decorrer dos anos, por exemplo, de forma que esse fator pode efetivamente fazer inserir ou suprimir um produto no rol daqueles protegidos pelo mínimo vital, nunca, porém, o mero fator econômico que aumenta ou diminui a renda de seus componentes, que, isoladamente, não têm o poder de modificar a natureza essencial dos produtos.

Desse modo, a reserva do possível, tem efetivamente aplicação quanto à proteção existencial nas prestações positivas do Estado para implementá-lo, ou ainda, sob um certo ângulo, a favor do contribuinte, a justificar uma reserva do que é possível pagar sem prejuízo da sobrevivência do contribuinte e de sua família. Nenhuma influência tem, no entanto, sobre a determinação do valor do mínimo existencial quanto ao patrimônio, quanto à renda ou quanto ao consumo de bens para fins de desonerar esses bens do ônus tributário.

Consideramos, de todo modo, que as assertivas lançadas pelos eminentes juristas são, nos demais aspectos, adequadas, mas claramente voltadas para uma realidade social européia, própria da Espanha e da Itália, talvez, mas não condizentes com a realidade vivida por países periféricos ou em desenvolvimento, como é o caso de todos os países da América Latina, que ainda não obtiveram as vantagens do Estado Social, mas que já se encontram cobrados para se adequarem aos valores da pós-modernidade<sup>340</sup> e do neo-liberalismo, de modo que, se em algum deles se encontram serviços públicos efetivamente eficientes no sentido de satisfazer integralmente alguma exigência elementar da população, seguramente se está diante de uma exceção e não da regra, daí porque considerarmos que efetivamente a realidade econômica e social do país deve ser levada em consideração, mas que, para a nossa realidade, conseguir que o Estado brasileiro se abstenha de desfaltar essa parcela mínima patrimonial, já é algo a ser comemorado, a despeito dos serviços públicos notoriamente deficientes e precários que fazem parte da realidade dos países subdesenvolvidos socialmente. Logo, não estamos ainda preparados materialmente para absorver os desdobramentos das teorias sobre o mínimo existencial se ainda estamos carentes do que lhe é mais básico, como a difusão do seu conhecimento e, sobretudo, de sua efetiva e prosaica aplicação no cotidiano do direito brasileiro.

---

<sup>340</sup> Sobre os problemas da modernidade e da pós-modernidade, notadamente sobre a inserção dos países periféricos na pós-modernidade sem ter passado sequer pela modernidade, vide, por todos, a magnífica síntese feita por LUÍS ROBERTO BARROSO, Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo), **Revista Academia Brasileiro de Direito Constitucional**, n. 1, p. 17-59.

## 1.14. NATUREZA JURÍDICA DO MÍNIMO EXISTENCIAL

### 1.14.1. Considerações preliminares

É imperativo, para construir um arcabouço confiável para dar ao mínimo existencial consistência teórica, que se investigue a sua natureza jurídica. Em outras palavras, quais são dentre as categorias jurídicas conhecidas, a que se identifica com esse instituto jurídico, ou ele seria um novo gênero, diverso de tudo que se conhece. Assim, no âmbito tributário, é de primordial importância definir, considerando que se trata de instituto que determina desoneração tributária, se estamos diante de **imunidade, isenção** ou mera **não-incidência**, categorias notoriamente afins com esse instituto. Interessante, pois, nesse particular, desde logo apontar algumas premissas epistemológicas sobre o tema, para que possamos oferecer um mínimo de rigor científico ao presente tópico.

Com efeito, a doutrina tem entendido que dessas figuras, a não-incidência seria o gênero, que abarcaria a isenção - **não-incidência qualificada pela lei** - e imunidade - **não-incidência qualificada pela Constituição**, além da situação de **não-incidência em sentido estrito**<sup>341</sup>. Como também, a de que os casos em que simplesmente não são abrangidos pela hipótese de nenhuma norma tributária, seriam considerados de *não-*

---

<sup>341</sup> Vale o registro do cuidado terminológico quanto à expressão “não-incidência”, sobretudo pela oportuna advertência de PAULO DE BARROS CARVALHO - **Direito Tributário, Linguagem e método**, p. 309 – ao informar que: “*Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não-incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não-incidência em sentido estrito).*” Deixamos de adotar porém, referida terminologia, em razão de entender, em princípio, que - como classificação - não atinge seu objetivo didático de facilitar a compreensão dos institutos, além de gerar confusão mental, embaralhando rótulos há muito utilizado pela doutrina, e que remetem automaticamente às situações nitidamente distintas, de modo que permanecemos com a tradicional terminologia: isenção, imunidade e não-incidência.

*incidência pura e simples*<sup>342</sup> ou *isenções impróprias*<sup>343</sup>, ou até mesmo situações de *não-sujeição*<sup>344</sup>.

Não pretendemos ingressar no árido terreno das disputas doutrinárias sobre isenção<sup>345</sup>, imunidades e não-incidência, apenas dar um sentido a essas expressões, para que possamos instrumentalizar o leitor, dentro das possibilidades oferecidas no plano semântico.

Assim, a não-incidência é assumida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

*...quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária. Não incidência*

---

<sup>342</sup> AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **Fato gerador da obrigação tributária**, p. 129: ensina que ela decorre das circunstâncias de não se verificarem os pressupostos materiais ou indispensáveis para a constituição ou integração do “fato gerador”, pois ele não existe, não ocorre ou não chega a se constituir.

<sup>343</sup> SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria geral da isenção tributária**, p. 208: “A formulação legal dos casos de isenções impróprias consiste numa técnica de definir negativamente os pressupostos de fato do tributo. São hipóteses as de isenção imprópria, em que a lei exclui da tributação determinadas circunstâncias não para excetua-las, mas para definir de forma negativa quais os fatos a ela sujeitos.”

<sup>344</sup> *Ibidem*, p. 209-210: “Visualizada sob o ângulo da pessoa com que se relaciona, a isenção imprópria denomina-se não-sujeição. O conceito de não-sujeição abrange uma vastíssima esfera de relações de vida estranhas à tributação, porque fora do seu âmbito de incidência. Não chega a ser recebida a não-sujeição pelo direito tributário. É juridicamente irrelevante que a lei se ocupe ou não de atribuir o caráter de não-sujeição. Este deriva do mecanismo constitucional de repartição de competências tributárias. A lei que dispuser sobre não-sujeição de certos fatos ou pessoas define-se, como acentua Sainz de Bujanda, não apenas por uma circunstância puramente negativa – a de não estarem esses fatos ou pessoas normativamente compreendidos no âmbito real ou pessoal do tributo – mas por circunstância positiva; a existência de preceitos expressos assim o declarando. Na linguagem cientificamente precisa de Sainz de Bujanda, dela – dessa disciplina expressa – pode afirmar-se que se trata de um critério de regulação positiva de não-sujeição. Através desta, evita-se que situações não compreendidas logicamente na estrutura do pressuposto possam, dada a sua similitude objetiva com estas, originar a crença de que o estão. A confusão pode surgir de uma certa similitude objetiva com o fato gerador, ou de uma certa propensão subjetiva a provocar a assimilação. Exatamente, por isso, diz-se que a formulação legal da não-incidência é um mero expediente de técnica legislativa para a fixação do suporte fático do tributo” (sic).

<sup>345</sup> Vale registrar aqui, rapidamente, e sem adentrar no mérito de cada uma, pois demandaria nova tese, as mais citadas doutrinas a respeito da isenção: dispensa do pagamento do tributo - RUBENS GOMES DE SOUSA, **Compêndio de legislação tributária**; regra da isenção como não juridizante, impeditiva da incidência da regra de tributação – ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria geral do direito tributário**, p. 277; hipótese de não-incidência legalmente qualificada – JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria geral da isenção tributária**; teoria do fato impeditivo da eficácia da norma do tributo – JOÃO AUGUSTO FILHO, **Isenções e exclusões tributárias**, p. 160-162. Vale o registro sintético sobre as variações semânticas do mestre PAULO DE BARROS CARVALHO – **Direito Tributário, linguagem...**, op. cit., p. 517-518: “Com efeito, para o campo da especulação jurídica, o vocábulo ‘isenção’ experimentou sensível oscilação semântica nos últimos 40 (quarenta) anos. De ‘dispensa do pagamento do tributo devido’, para ‘hipótese de não incidência legalmente qualificada’, passando por ‘fato impeditivo’, até chegar ao fenômeno de ‘encontro de normas com a mutilação da regra-matriz de incidência’, o instituto se estende em termos significativos, propiciando interessante fonte de pesquisa. Tudo vai depender do paradigma que for adotado e dos padrões de consistência do estudioso ao promover suas investigações.”

*é conceito relacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de tributação*<sup>346</sup>.

Proveniente da mesma fonte, também as situações de isenção e imunidade:

*Não é de definir-se genericamente a não-incidência como um direito do contribuinte. Os fatos intributáveis, porque situados fora do campo de competência do poder tributante, são estranhos ao mundo jurídico tributário, parte do mundo jurídico total; naquele não penetram e pois não originam direitos. Se ao contrário, a não-incidência é qualificada, legal ou constitucionalmente, aí sim, cabe falar em direito à não-incidência. Somente a qualificação jurídica, através da Constituição (imunidades), de leis ordinárias ou complementares (isenções), resolve-se num direito do contribuinte e não em uma circunstância puramente negativa como acontece com a não-incidência, considerada como o equivalente ao campo remanescente ou residual do campo da tributação.*<sup>347</sup>

RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, informa sobre esse tema:

*De notar que em alguns países a proteção do mínimo existencial se faz sob a rubrica de isenção. Mas isso não desnatura a imunidade. Em primeiro lugar porque, como já vimos, as imunidades de um modo geral recebem o apelido de isenção, especialmente na Europa, mas a doutrina e a jurisprudência lhe reconhecem status próprio. Depois, porque tal isenção do mínimo existencial difere, no conteúdo, fundamento e eficácia, de outras isenções concedidas pela legislação positiva: no México a proibição constitucional de conceder isenções (art. 28) não abrange a do mínimo necessário à existência digna, segundo a voz de balizada doutrina; na Alemanha o próprio Código Tributário chamou a si a incumbência de estabelecer as normas gerais para o reconhecimento do direito; na Itália, 'de acordo com a Corte, a isenção das rendas mínimas não é apenas legítima, pois se coliga com uma racional presunção do defeito de qualquer capacidade contributiva, mas é até mesmo obrigatória.*<sup>348</sup>

#### **1.14.2. Imunidade tributária**

A proteção imunizante pressupõe proibição expressa no texto constitucional sobre pessoa (imunidade subjetiva), sobre características dos bens (imunidade objetiva) ou ambos (imunidade mista) para caracterizar a desoneração tributária. A doutrina informa que na imunidade estamos diante da ausência de competência tributária, ou seja, da falta de habilitação constitucional para se instituir o tributo, exatamente porque o

---

<sup>346</sup> **Teoria geral...**, *op. cit.*, p. 183-184.

<sup>347</sup> *Ibidem*, p. 184-185.

<sup>348</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 165-166.

legislador constitucional resolveu proteger determinado bem jurídico da imposição tributária. Podemos encontrar em PAULO DE BARROS CARVALHO, uma definição adequada dessa categoria, ao conceber “...os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios.”<sup>349</sup>

De modo geral, conforme demonstraram RICARDO LOBO TORRES<sup>350</sup> e REGINA HELENA COSTA<sup>351</sup>, a imunidade protege direito fundamental da ingerência estatal, pois ela poderia levar à tentativa de instrumentalizar o tributo para interferir indevidamente na esfera privada, risco que acaba sendo afastado com a proteção imunizante.

Certas proteções existenciais expressamente previstas na Constituição e que se configuram, desse modo, como imunidades tributárias - pois impedem o exercício de competência tributária naquelas situações, para aquelas pessoas ou para certos objetos expressamente resguardados pela Constituição - são considerados por REGINA HELENA COSTA como **imunidades ontológicas**, pois são aquelas proteções

---

<sup>349</sup> **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 312 e também no seu **Curso...**, *op. cit.*, p. 174. Em ambos - com destaque para a primeira obra, por ser mais completa - se encontram ainda, as críticas às principais teorias que procuram explicitar a natureza jurídica das imunidades: como limitação ao poder de tributar (BALEEIRO); como limitações às competências tributárias, consubstanciando hipóteses de não-incidência juridicamente qualificadas na Constituição (BERNARDO DE RIBEIRO MORAES); como exclusão ou supressão do poder tributário (RUY BARBOSA NOGUEIRA); como supressão da competência impositiva (AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO); como técnica legislativa de exoneração (SACHA CALMON NAVARRO COELHO) – **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 308-328. Ao final, na mesma obra, à p. 341, o eminente jurista sintetiza seu pensamento, ao oferecer sua definição acabada sobre imunidade, no sentido de ser: “...a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas).”

<sup>350</sup> *Ibidem*, p. 166-167, onde se lê: “Em todos esses casos estamos diante da proteção negativa do mínimo existencial assegurada pelo mecanismo da imunidade. Pouco importa que a legislação ordinária, ao quantificá-la, lhe dê o rótulo de isenção. Pois o que caracteriza verdadeiramente a imunidade, ao contrário do que pensam os positivistas, não é a fonte formal e imediata de que promana, mas a circunstâncias de ser um predicado dos direitos da liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional” (sic).

<sup>351</sup> **Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF**, p. 84-85: “...entendemos que as imunidades tributárias não constituem princípios, mas sim aplicações de um princípio, o qual denominamos princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação. Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhue o exercício de direitos constitucionalmente contemplados. A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos” (sic).



constitucionais que independem da previsão constitucional, pois nelas não se observa a presença de capacidade contributiva, fato que impede, com previsão constitucional ou não, a incidência tributária. Vejamos seu pensamento sobre o assunto:

*Em síntese, há casos em que existe imunidade porque, a despeito da existência de capacidade econômica, ausente está a capacidade de contribuir: é o caso das imunidades ontológicas (v.g., imunidade recíproca). Em outras hipóteses, não obstante possa ser verificada a existência de capacidade contributiva, a possibilidade de tributá-la, por via de impostos, cede ante a opção constitucional de preservação de outros valores – políticos, sociais, econômicos. Trata-se de imunidades políticas (v.g., templos de qualquer culto, partidos políticos). Acresça-se que, em relação às imunidades ontológicas, é indiferente que sua previsão seja suprimida do Texto Fundamental, por se escorarem em princípios constitucionais e configurarem hipóteses nas quais a competência tributária não pode ser exercida, em face da ausência de capacidade contributiva<sup>352</sup>.*

Com efeito, são imunidades que podem ser suprimidas do texto constitucional sem qualquer prejuízo para a esfera de direitos do contribuinte, pois nessas **imunidades ontológicas**, não está presente capacidade contributiva, mas tão-somente capacidade econômica, que não enseja, pela sua natureza, possibilidade de exercício da competência tributária do Estado. É o caso, pensamos, em consonância com as premissas estabelecidas, do mínimo existencial. REGINA HELENA COSTA, porém, não está de acordo com essa conclusão, pois enquadra a proteção vital como **isenção técnica**, conforme se observa da seguinte passagem:

*As isenções técnicas, por sua vez, são legitimamente reconhecidas ante a ausência de capacidade contributiva. O exemplo mais expressivo da isenção técnica é a destinada à preservação do 'mínimo vital', que consiste, como visto, naquela quantidade de riqueza indispensável ao sustento das necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família, intangível pela tributação por via de impostos. Correspondem às isenções técnicas as imunidades ontológicas, exonerações também voltadas à ausência de capacidade contributiva, como é o caso da imunidade recíproca das pessoas políticas<sup>353</sup>.*

Não podemos, no entanto, concordar com a eminente professora paulista nesse particular. Impossível considerar, ao nosso ver, a proteção existencial como isenção no direito pátrio, conquanto no direito comparado seja o enquadramento freqüente, desde que, para se configurar a isenção, devemos admitir como premissa inafastável que exista

---

<sup>352</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>353</sup> *Ibidem*, p. 107-108.

competência tributária, e para que exista competência tributária devemos necessariamente pressupor a presença de capacidade contributiva. Considerando-se, portanto, que identificamos o mínimo vital com a ausência de capacidade contributiva, não podemos aceitar também a presença de competência tributária e, por via de consequência, não se pode anuir com seu enquadramento como isenção tributária, daí porque nossa humilde dissidência do pensamento da eminente jurista.

### ***1.14.3. Isenção tributária***

Assim, a isenção, além de estar no plano legal e não constitucional, pressupõe a existência de competência tributária, ou seja, de aptidão para estabelecer a imposição tributária por parte do legislador infraconstitucional. No entanto, motivado por questões econômicas, sociais, políticas, sociais ou outras, o legislador infraconstitucional resolve estabelecer recortes na regra-matriz de incidência, deixando de fora da imposição situações, pessoas ou objetos que seriam passíveis de sofrer a incidência tributária, pois revelada está, como pressuposto, sua capacidade contributiva. Nas palavras precisas de PAULO DE BARROS CARVALHO, “....sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo,...”.<sup>354</sup>

Para SAÍNZ DE BUJANDA, no direito espanhol, o mínimo vital é considerado como modelo de isenção associada ao respeito aos princípios de justiça tributária.<sup>355</sup>

JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, no entanto, professor titular da Universidade de Castilla-La Mancha, divide a implementação do mínimo existencial em

---

<sup>354</sup> **Direito Tributário, Linguagem...**, op. cit., p. 347. Ou, de forma mais completa, na p. 521: “As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.”

<sup>355</sup> Apud CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, op. cit., p. 112.

dois modos, um através da isenção, como o *mínimo exento*, e outro, o *mínimo no sujeto*. No primeiro caso, entende que a técnica da isenção é apropriada para a proteção vital, enquanto que, no segundo, entende haver uma não incidência tributária, em razão da lei sequer incidir naquelas hipóteses. Vejamos suas palavras:

*En nuestra opinión, los mínimos exentos se pueden subsumir tanto en la categoría jurídica de las exenciones como en la de los supuestos de no sujeción, si bien, será la primera de tales formas la que habitualmente adopte. Porque, en definitiva, es el modo de definir el presupuesto de hecho, de articular el gravamen, lo que determinará que el mínimo exento adopte una categoría u otra. Si un denominado mínimo exento no hace más que excluir des presupuesto normativo, internamente o desde dentro, supuestos comprensivos del mismo, nos encontraremos efectivamente ante una exención. Si, por el contrario, aquél precisa los límites externos del hecho imponible, el mínimo exento habrá que categorizarlo como un supuesto de no sujeción. Como veremos, no puede ser lo mismo definir el hecho imponible del IRPF, por ejemplo, como 'la obtención de renta por el sujeto pasivo' en vez de señalar que lo conforma 'su renta disponible', porque en el primer caso, el mínimo exento será siempre una exención, habida cuenta de que excluye de la renta gravada – que es la obtenida – determinadas cuantías destinadas a necesidades personales o familiares, y en el segundo caso, por el contrario, estaremos ante un supuesto de no sujeción, puesto que la renta destinada a tales necesidades no es renta disponible y, por tanto, no forma parte del hecho imponible; no excluye o exceptúa determinadas rentas previamente comprendidas en el hecho imponible, sino que cuantifica las cantidades que no son renta conforme al presupuesto de hecho<sup>356</sup>.*

Também estamos impossibilitados de assentir com o posicionamento do eminente professor, já que partimos da premissa de que a proteção vital decorre da inexistência de capacidade para contribuir, de forma que será sempre uma situação de não-incidência, ou seja, de fatos que não estão dentro da esfera de possibilidade de tributação pelo Estado, posto que a porção de riqueza correspondente é expressão de mera capacidade econômica, insuficiente para permitir o suporte ao gravame exacional.

O fato de caber à legislação infraconstitucional ter que regulá-lo não o equipara a isenção, que pela sua natureza pode ser revogada a qualquer tempo, o que não ocorre com a proteção existencial, insuscetível de ser ab-rogada, desde que completamente fora da esfera de tributação cujos limites são marcados e coincidem com aquele da capacidade contributiva.

---

<sup>356</sup> Técnicas desgravatorias y deber de contribuir, p. 36-37.

#### 1.14.4. Não incidência tributária

Na situação de não-incidência, por sua vez, estamos diante de pessoas ou objetos que estão fora do campo da possibilidade do Estado para fazer incidir o tributo, de modo tal que se localizam fora dos marcos da potestade tributária do Estado, identificados e balizados pela existência de capacidade contributiva. REGINA HELENA COSTA afirma sobre o assunto que:

*Em verdade, a imunidade pressupõe a existência de capacidade econômica. Com efeito, ausente tal capacidade, despindo-se o fato em foco de conteúdo econômico, a situação seria de mera não-incidência, na dicção da doutrina tradicional; ou, como preferimos, de irrelevância para o Direito Tributário. Em outras palavras, tal situação traduzir-se-ia em 'atipicidade', e não haveria sentido na instituição da imunidade. Não estaria presente, nesse contexto, a capacidade contributiva, em seu sentido objetivo. Essa afirmação, como visto, não significa a existência de capacidade contributiva dos sujeitos imunes. Pensamos que dentre os casos de imunidades estão, exatamente, os mais significativos exemplos de situações de existência de capacidade econômica, mas de ausência de capacidade contributiva<sup>357</sup>.*

Interessante notar que o direito espanhol prevê expressamente em sua lei geral tributária (LGT), precisamente no artigo 29, que “...la Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”, ou seja, a partir dessa premissa, a doutrina espanhola tem entendido que a não-incidência ou não sujeição, é fruto, quase como uma aporia, por normas declarativas que facilitam a delimitação negativa do fato jurídico tributário, através de uma interpretação autêntica da própria norma de sujeição, ainda que existam discordância sobre esses preceitos serem descartáveis, já que a mera compreensão da norma de incidência é suficiente para delimitar seu campo e, por conseguinte, o da não incidência tributária.<sup>358</sup>

Do mesmo sentir é ROQUE CARRAZZA, ao tratar dos limites da tributação:

*Por outro lado, os recursos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser*

---

<sup>357</sup> **Imunidades...**, *op. cit.*, p. 89.

<sup>358</sup> Informação colhida em CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, p. 108-109.

*salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas*<sup>359</sup>.

Alguns autores espanhóis, como LOZANO SERRANO, ainda que minoritariamente, amparam seu pensamento de ver a proteção existencial como caso de não sujeição, na negativa de existência de capacidade contributiva:

*...por ausência de la capacidad contributiva el fundamento que explica y legitima la exención en el caso de los mínimos exentos. Lo que no llega, sin embargo, a explicarse es que si en éstos no se da la capacidad contributiva que el legislador há definido como presupuesto de hecho del tributo y éste há de consistir en una manifestación de aquélla, en los casos aludidos más que una exención debería haberse articulado un supuesto de no sujeción*<sup>360</sup>.

#### **1.14.5. Nossa opinião**

Considerando que a proteção vital é determinada pela incapacidade contributiva, já que os bens jurídicos patrimoniais que a representam, embora sejam expressão de capacidade econômica, não são suficientes senão para satisfazer minimamente à existência da pessoa, de maneira que apenas atendem suas necessidades indispensáveis, constituindo expressão, portanto, de capacidade econômica apenas e não contributiva.

Desse modo, podemos considerar que a natureza jurídica do mínimo existencial seria de não-incidência tributária, desde que, embora tenha previsão constitucional no princípio da capacidade contributiva, ainda que no seu aspecto negativo, não há nela uma proibição, mas uma conformação da competência tributária do Estado, balizada pelo mínimo vital e pela proibição de confisco.

Se fossem consideradas suas manifestações na legislação como isenção, teríamos que pressupor a existência de capacidade contributiva, o que não é possível, diante das premissas que elegemos para caracterizar essa categoria. Considerando ainda que não há proibição na Constituição - salvo as pontuais - de tributação do mínimo indispensável, mas conformação do desenho da competência estatal pelo seu balizamento, também não podemos identificá-lo com a imunidade.

---

<sup>359</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 90.

<sup>360</sup> Apud CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo...*, p. 112.

A figura da não-incidência aproxima-se mais da proteção existencial imposta pela Constituição, pois que também pressupõe inexistir capacidade contributiva. Não é outro o entendimento de PÉREZ RON, que ensina:

*...si el Impuesto sobre la Renta se fundamenta em el principio de justicia, siendo justo que se grave al que tenga capacidad económica, tal principio determina que, si no existe ésta, no puede darse el gravamen. Las cuantías del mínimo personal y familiar no son renta, por lo que no son objeto de gravamen, según el art. 2.1. del Impuesto...Si la cualificación fuera de exención, habría que determinar que las cuantías de los mínimos son constitutivas de capacidad económica, es decir, que son renta, y su no gravamen efectivo debería fundarse em cualquier outro principio constitucional protegible, perfectamente compatible con el de capacidad económica, pero distinto al de justicia, circunstancia que no sucede. En conclusión, a nuestro juicio, nos encontramos ante mínimos no sujetos<sup>361</sup>.*

Levando-se em conta que na Espanha, como de resto no Direito Comparado em geral, não há que se falar da figura da imunidade, a tendência natural seria considerar que se está diante de figura isentiva. No entanto, embora a maioria entenda da doutrina assim, parece-nos, a exemplo do entendimento supramencionado, que efetivamente não se trata de isenção a proteção do mínimo existencial, uma vez que, como pressuposto da isenção teríamos a existência de capacidade contributiva, razão porque consideramos mais consentâneo com a premissa estabelecida para configurar a proteção vital - ausência de capacidade contributiva-, considerá-la como não-incidência tributária.

Outrossim, admitir que se trata de isenção implicaria também aceitar que a proteção vital pudesse ser suprimida pelo legislador a qualquer tempo, o que não parece ser possível, já que só pode isentar aquele que possui competência para tributar, fato que não se verifica, no Brasil, quanto ao mínimo existencial. Mesmo na Europa, é recorrente o entendimento de que não se pode suprimir ou minorar a proteção existencial, até mesmo para aqueles que entendem que se trata de isenção, pois ela adviria, na linha do próprio pensamento europeu sobre o assunto - vide as sentenças alemãs que dão origem à sua discussão-, do princípio da dignidade humana.

A dúvida, no Brasil, porém, é quanto à possibilidade de ser considerada imunidade, já que também esesa figura tem como pressuposto inexistir capacidade contributiva, e é afastada pelo fato de não se poder considerar o princípio da capacidade

---

<sup>361</sup> Apud JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ. **Regulación...**, op. cit., p. 23, nota de rodapé 28.

contributiva, ou o da igualdade em matéria tributária, como também o da anterioridade ou qualquer outro princípio de proteção do estatuto do contribuinte como imunidade, desde que são, na realidade, princípios conformadores da competência tributária e não proibições materiais de tributação, como ocorre com as imunidades. Não se pode ignorar, no entanto, que, em algumas passagens da Constituição, a proteção vital efetivamente está protegida com a proibição expressa de tributar as situações nelas previstas, fazendo com que, nesse particular, haja uma feliz coincidência na proteção vital quanto à imunidade.

Logo, a natureza jurídica da proteção existencial parece ser melhor explicada pela não-incidência tributária, proveniente da incapacidade tributária verificada na riqueza exteriorizada por patrimônio que seja voltado apenas para a existência elementar do contribuinte, de modo a afastar, ao nosso ver, as figuras das isenções e das imunidades.

### ***1.15. ALCANCE SUBJETIVO DO MÍNIMO EXISTENCIAL***

#### ***1.15.1. Pessoas físicas: os ricos também são beneficiários dessa proteção?***

Importante assentar, desde logo, quando se trata de estabelecer relações subjetivas do mínimo existencial, que é o contribuinte, ou seja, aquele que, nos termos do CTN, no artigo 121, I tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, aquele que revela capacidade contributiva, é que pode ou não ser titular desse benefício. O responsável tributário, considerado como aquele que não tem relação pessoal ou direta com o fato e, portanto, não revela capacidade contributiva quanto ao fato por cujo reflexo tributário se tornou, por lei, responsável, de modo que não é beneficiário de qualquer proteção existencial.<sup>362</sup>

---

<sup>362</sup> Sobre o assunto da sujeição passiva tributária e sua relação com o mínimo vital, veja, por todos CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 128 e 129: “....el objeto del tributo será una manifestación estática o dinámica del patrimonio del contribuyente, nunca del sustituto. De igual modo, la valoración sobre la suficiencia de dicha manifestación, a efectos del cumplimiento del mínimo exento, deberá realizarse sobre la figura del contribuyente – no del sustituto – como auténtico sujeto del deber de contribuir.” Mais à frente, ainda, o mesmo autor examina a figura do “repercutido”, que, por estas plagas, conhecemos por “**contribuinte de fato**”, quando, acaba por aceitar a aplicação da proteção existencial a ele, entendendo que a capacidade contributiva revelada é sua e não do “**contribuinte de direito**”: “Por consiguiente, los requerimientos del principio de capacidad económica, en particular del reverso jurídico en que consiste el mínimo exento, deben predicarse del repercutido como verdadero obligado a

Outra dificuldade encontrada pela doutrina, nesse particular, diz respeito à questão de saber se também as pessoas que obtenham rendas, por quantia superior ao mínimo existencial, têm, assim mesmo, direito à imunidade que protege o mínimo indispensável. A resposta que a doutrina e a jurisprudência alienígena nos dá é no sentido de que esse patrimônio deve ser imunizado, uma vez que também os ricos destinam parte de sua riqueza para a manutenção de suas necessidades básicas. O Tribunal Constitucional Alemão também se posicionou nesse sentido, reiterando esse entendimento posteriormente, embora depois tenha proferido decisão em sentido inverso, que foi considerada acidental, isolada do entendimento que mais tarde se consolidou<sup>363</sup>.

Nesse sentido, o registro de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, quando ressalta que questões como essas são controversas, e o próprio Tribunal Constitucional alemão, num segundo momento, acabou por excluir os ricos de sua proteção e até mesmo a invocar fundamentos diversos das sentenças de 1990 para sustentar ainda a proteção vital. Se não, vejamos o seu registro:

*Es importante destacar que esa doctrina fue posteriormente rectificada por Tribunal Constitucional alemán en la controvertida Sentencia de 25 de septiembre de 1992 (BVerfGE 87, 153). En esta última sentencia también se abordaba el problema del mínimo existencial, pero, paradójicamente, el Tribunal (ahora el Segundo Senado, a diferencia de las de 1990 comentadas que correspondieron al Primer Senado) no utilizó como elemento de argumentación el artículo 1 GG que reconoce el derecho a una vida digna, ni tampoco el principio de capacidad*

---

*contribuir.*” Não estamos de acordo com essa premissa, já que consideramos que a proteção existencial deve levar em consideração as características do bem e não do seu titular. Logo, o feijão, por si só, independentemente de quem o consoma, não tem aptidão para revelar capacidade contributiva, mas mera capacidade econômica. Além disso, a questão da repercussão tem contornos mais econômicos do que jurídicos, inclusive, o STF há muito já assentou, na célebre disputa entre o Min. BILAC PINTO - que defendia a tese vencedora de não haver efeitos jurídicos na repercussão econômica do tributo - e o Min. ALIOMAR BALEEIRO - que defendia efeitos jurídicos na repercussão econômica - examinando um caso de imunidade, que as características do “contribuinte de fato” imune, não são atribuídas ao “contribuinte de direito”.

<sup>363</sup> *Ibidem*, p. 40-41, dá-nos conta de que KLAUS TIPKE já defendia a idéia de que o mínimo existencial também deveria ser aplicado aos ricos, nas seguinte passagem: “*La idea de que también los ricos tienen derecho a que una parte de sus ingresos quede exenta por estar destinada al mínimo existencial y no ser por tanto indicativa de capacidad económica era ya defendida por TIPKE...*”. Nesse mesmo sentido, GIARDINA, **La basi...**, p. 219-220, quando afirma: “*In dipendenza del problema dell'imposizione dei redditi minimi sorge la questione se l'esenzione debba essere concessa anche ai soggetti che dispongono di una ricchezza maggiore di quella considerata meritevole del trattamento di favore, ossia se da ogni base imponibile debba essere detrattata una quota fissa, indipendentemente dal fatto che il soggetto goda o non goda di redditi superiori a un certo livello. Accettandosi la teoria della reintegrazione del capitale-uomo, la risposta non può che essere positiva. Le esigenze del sostentamento, inteso come atto rivolto a ricostituire le energie lavorative dell'individuo, si presentano per ogni uomo, indipendentemente dal fatto che egli goda di minori o maggiori ricchezze.*”



*económica. Por el contrario, fundamentó su decisión en los artículos 14.1 GG (derecho de propiedad), 12.1 GG (derecho a elegir libremente la profesión) y 2.1 GG (derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad), y consideró que la regulación del Impuesto sobre la Renta tenía um efecto estrangulador sobre dichos derechos constitucionalmente reconocidos. Y, por lo que más nos interesa en este momento, declaró el BVerfG que la protección del mínimo existencial sólo es constitucionalmente exigible respecto de aquellos sujetos cuya renta queda por debajo de ese limite, por entender que la única exigencia constitucional es que los ciudadanos mantengan intacto su mínimo existencial después de haber pagado los impuestos, por lo que la exención del mínimo existencial no permitiría deducir derechos directos pra todos los ciudadanos, sino sólo para los que tuvieran una capacidad económica inferior ao mínimo existencial<sup>364</sup>.*

RICARDO LOBO TORRES chega a afirmar ser um paradoxo essa situação, já que a proteção foi criada para os pobres, mas confirma seu posicionamento no mesmo sentido:

*O status negativus do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Mas essa imunidade é paradoxal, eis que protege tanto o pobre quanto o rico, dentro dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana<sup>365</sup>.*

Considerando-se que o alicerce de fundo do mínimo existencial está na incapacidade contributiva, não há que se fazer distinção entre os que possuem apenas patrimônio suficiente para sua sobrevivência, e os que têm recursos sobejantes, ou seja, além do patrimônio mínimo. Não haveria qualquer sentido em afirmar, partindo da premissa da incapacidade tributária da pessoa como identificador do mínimo, que alguém estaria obrigado a pagar tributo sobre patrimônio ou renda que não traduzam capacidade contributiva. Seria permitir ao Estado que exacerbasse os limites que conformam a sua competência tributária, ou seja, transcender a baliza mínima de tributação e exercer competência onde lhe falta.

Em que pese não ser exatamente simpática a idéia de que os ricos sejam contemplados com categoria concebida para imprimir maior justiça na distribuição da carga tributária, seu fundamento de incapacidade tributária, de identificá-la como mera

---

<sup>364</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 41-42, nota 87 - onde ainda ressalta que sentenças posteriores acabaram por demonstrar que esta sentença foi exceção, e isolada na jurisprudência, que depois se consolidou no mesmo sentido das proferidas em 1990.

<sup>365</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 165.

capacidade econômica, impõe, por coerência lógica, que também se atribua os efeitos dessa proteção aos que revelem suficiente capacidade contributiva.

Não se pode olvidar que o que se leva em consideração, no mínimo vital, são as características próprias do patrimônio e sua destinação (afetação), e não as do seu titular, de forma que a síntese aponta para a possibilidade de proteção vital para todas as pessoas. Não é insólito admitir que também os ricos consomem produtos de primeira necessidade, constantes da cesta básica, e que esses produtos são expressão clara e inequívoca do mínimo existencial, a proteger da imposição tributária produtos que tais. Do mesmo modo que, se o rico, como proprietário de um imóvel pequeno e de baixo padrão, estivesse sujeito a pagar um tributo real qualquer - IPTU, por exemplo-, que incide levando em consideração as características do bem, que atenda exatamente às características elegidas pelo legislador de uma municipalidade como mínimo de existência para não tributá-lo, forçoso é admitir que ele também seria beneficiário dessa proteção.

Não é outro o entendimento de balizada doutrina sobre o assunto, como do jurista espanhol ALONSO GONZÁLEZ, que afirma, de forma irretocável, que temos que *“...desterrar cualquier tentación de excluir del mínimo de existencia a los sujetos pasivos con mayor capacidad económica, pues es un hecho incontrovertible que hasta ellos tienen forzosamente que destinar unos gastos a cubrir sus necesidades mínimas.”*<sup>366</sup>.

Nessa linha, ainda, SIMÓN COSTA, que assinala que

*...el principio de capacidad económica como medida general de la igualdad exige tomar en consideración aquellos gastos personales y familiares que disminuyen la renta disponible en función de las circunstancias del contribuyente aun en el caso de que este disfrute de un elevado nivel de renta*<sup>367</sup>.

Pelo que se pode retirar das idéias de GARCÍA DORADO, entretanto, seu entendimento é no sentido de que deveria haver um modo de recompor a progressividade que foi reduzida pela indistinta diminuição da base de cálculo, de forma que o seu resultado seria que a proteção existencial desapareça a partir de certos níveis de renda. Vejamos suas palavras:

---

<sup>366</sup> Apud JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, **Regulación...**, op. cit., p. 21, nota de rodapé n. 23.

<sup>367</sup> Apud FERNANDO SERRANO ANTÓN, **Derecho Comparado...**, op. cit., p. 57, nota n. 7.

*Sin embargo, si junto a la introducción del mínimo existencial modificamos el grado de progresividad de la tarifa es posible anular la reducción del grado de progresividad producido con la introducción del mínimo reduciendo la base. En consecuencia, se se desea mantener el mismo nivel de progresividad se puede hacer mediante la introducción de correcciones en la tarifa. Como hemos señalado antes, la Constitución exige preservar el mínimo existencial de tributación con la finalidad de que el individuo disponga de recursos necesarios que requiere una vida digna. Asegurados estos, entendemos que la Constitución no se opone a que el mínimo existencial personal desaparezca a partir de ciertos niveles de renta. Desde esta idea, se propugna que la reducciones de la base desaparezcan cuando se supere determinada cuantía<sup>368</sup>.*

Não concordamos com o referido autor, já que nos parece que efetivamente a Constituição se opõe à tributação existencial, pois ela não revela aptidão para a tributação desses valores, de maneira que se encontram absolutamente fora da possibilidade de sua tributação pelo Estado. Do mesmo modo, o conceito de mínimo vital, a partir do qual trabalhamos, não leva em consideração questões subjetivas como essa, já que protege o patrimônio que tenha, por suas características e afetação, vocação para satisfazer as necessidades elementares de existência da pessoa, independentemente de quem seja seu titular.

Pelas mesmas razões, não podemos concordar com a idéia do mesmo autor, no sentido de utilizar a alíquota zero para determinada faixa ou valor, e os contribuintes que perceberem valores ou forem titulares de patrimônio ou renda com valor maior, deveriam automaticamente suportar o gravame, sem que pudessem exercer qualquer direito a abatimento correspondente àquela faixa inicial de não-incidência<sup>369</sup>. Vale lembrar novamente o argumento acima assinalado pela doutrina, de que, inexoravelmente, devemos admitir que também os ricos utilizam parte de sua renda na compra produtos ou bens voltados para a satisfação de suas necessidades básicas, de forma que, por isso, também devem ter esses valores, que não representam a capacidade contributiva de ninguém, a salvo de qualquer incidência.

O mínimo vital alcança todos os bens que sejam voltados apenas para a existência da pessoa, sem se preocupar com as características do seu titular que não

---

<sup>368</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 192.

<sup>369</sup> *Ibidem*, p. 192: “Por otra parte, similares resultados pueden obtenerse a través de una articulación de límites de renta exentos, haciendo que las rentas de cuantía inferior al mínimo existencial esten exentas del tributo, y sobrepasado ese limite, el mínimo exento no se tenga en cuenta, y en consecuencia no se detraiga de la base imponible. De esta forma, el mínimo existencial sólo es efectivo para los que obtienen rentas por debajo de ese mínimo, pero no para todos los contribuyentes.”

sejam aquelas reveladas pela riqueza e pela sua afetação. Desse modo, o mínimo vital revela-se objetivamente, marcando com a proteção todos os bens que sejam voltados apenas para oferecer existência mínima à pessoa e sua família. Significa afirmar que ricos e pobres têm direito à proteção imunizante do mínimo existencial, já que ela independe da qualidade do titular dos bens, mas sim das características próprias desses bens ou da sua afetação, que devem estar relacionados apenas às condições de existência do seu titular. Não parece o entendimento de PEDRO HERRERA MOLINA, quando afirma<sup>370</sup>:

*La dignidad de la persona explica que no pueda considerarse renta disponible aquella necesaria para garantizar una vida digna al núcleo familiar, aun en el caso de que el contribuyente sea 'rico'. En el caso de los 'ricos' el principio de dignidad de la persona solo garantiza el mínimo existencial a través del principio de igualdad. Esto explica que a partir de ciertos umbrales de renta sea constitucional suprimir aquellas partidas del mínimo de existencia que constituyan un presupuesto común para todos los contribuyentes (alimento, habitación y vestido). En tales casos la supresión del mínimo existencial equivale a un aumento de progresividad. Sin embargo, en el caso de que surjan otras necesidades básicas (por situaciones de minusvalía o enfermedad), es obligado tenerlas en cuenta para la determinación de la renta disponible, pues de otro modo se produciría una discriminación contraria a la dignidad de la persona. Lo mismo sucedería si no se tuviese en cuenta el mínimo exento familiar, si bien en este caso la prohibición de discriminaciones encuentra un fundamento específico en el art. 39.1. CE<sup>371</sup>.*

Pode-se falar em bens afetados à existência da pessoa, ou seja, bens destinados exatamente ao fim de prover o contribuinte e sua família nas suas necessidades elementares, oferecendo-lhes condições materiais de existência, desde que esses bens deverão ser suficientes para a satisfação dessas necessidades mínimas, que permitam a subsistência do contribuinte.

CENCERRADO MILLÁN também se posiciona no mesmo sentido da doutrina majoritária, ao afirmar a proteção existencial independentemente das características do titular da riqueza:

---

<sup>370</sup> Embora seu entendimento pareça ter gerado entendimento contrário em outro autor, segundo o qual, para MOLINA “la hipotética eliminación del mínimo exento personal a partir de cierto umbral de renta equivalería a un aumento de la progresividad, por lo que sería constitucional privar del mínimo exento personal dos ricos. Sin embargo, esta medida enturbiaría la estructura del impuesto: técnicamente es preferible que la base imponible refleje la riqueza gravable y el tipo de gravamen la porción de dicha riqueza que debe tributar” - In JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, **Regulación...**, op. cit., p. 22, nota n. 24.

<sup>371</sup> **Fundamento...**, op. cit., p. 3-4.

*Por otra parte, continuando con el contenido, se ha venido señalando comúnmente que el mínimo exento debe estar presidido por la idea de generalidad, en el doble sentido de que todo ciudadano que no alcance determinado nivel de renta debe quedar exento de impuestos, como que todo ciudadano que sí supere la riqueza que representa el mínimo exento debe continuar, una vez pagado el impuesto, con la renta necesaria para satisfacer sus necesidades esenciales. Como afirma AMATO, dicha riqueza “debe ser detraída de la renta antes de aplicar el impuesto, de modo que quien dispone de aquel mínimo no pague el tributo y los demás paguen sólo sobre la parte excedente de aquel mínimo”<sup>372</sup>.*

JOHN STUART MILL explica, de modo transparente, o mecanismo simples de atendimento geral da proteção indispensável aplicável a todos, indistintamente:

*...supongamos que 50 libras por año son suficientes para proveer al número de personas que ordinariamente se mantienen de un solo ingreso con las cosas necesarias para la vida y la salud, con protección adecuada contra los sufrimientos corporales habituales, pero sin ninguna comodidad. Este sería, pues, el mínimo, y los ingresos que excedieran de esta cifra, pagarían impuesto no sobre su importe total, sino sobre el excedente”<sup>373</sup>.*

Assim, compartilhamos do entendimento da doutrina majoritária, no sentido de, conquanto não pareça exatamente popular a idéia de que também os ricos, ou seja, todos têm direito à proteção existencial, independentemente da quantidade de riqueza que possua, já que partimos da premissa de que sua caracterização se dá tendo em vista não o titular da riqueza, mas ela mesma, por sua natureza ou afetação. Outrossim, porque consideramos que o seu fundamento está na ausência de capacidade contributiva revelada pelo patrimônio, de forma que se torna injustificável, à luz dessas premissas, pretender gravar riqueza representativa apenas de capacidade econômica.

#### ***1.15.2. Pessoas jurídicas: é possível a proteção existencial das pessoas morais?***

Ao se considerar que as pessoas morais também podem não revelar qualquer capacidade contributiva, devemos admitir que podem gozar da proteção do mínimo vital. Do mesmo modo, quando se verifica que, ao contrário dos argumentos voltados apenas para a pessoa física, como a dignidade humana e o salário mínimo, próprios das pessoas

---

<sup>372</sup> **El mínimo...**, op. cit., p. 25-26.

<sup>373</sup> *Ibidem*, p. 26, nota 42.

naturais e muito distantes de serem aplicadas às pessoas jurídicas, observa-se que é possível identificar um patrimônio mínimo de existência das pessoas jurídica, que também merecem a proteção vital, posto que esse patrimônio não é revelador de qualquer capacidade de contribuir, mas somente de capacidade econômica. A questão, no entanto, é das mais polêmicas.

CENCERRADO MILLÁN, em decorrência dos fundamentos utilizados para a proteção existencial – entre eles o anverso da capacidade contributiva – já definia que esse fundamento é por tudo adequado também à proteção das pessoas morais, já que nenhum óbice existe para entender que a pessoa jurídica, quando colocada nas mesmas condições da pessoa física – no sentido de afetar sua riqueza para a satisfação das despesas essenciais para sua existência – poderá gozar das mesmas prerrogativas, sobretudo no sentido de não ser tributada em razão de inexistir aptidão na sua riqueza para suportar os gastos do Estado, pois aquém da capacidade contributiva<sup>374</sup>.

É também o pensamento de FRANCESCO MOSCHETTI, ao registrar o descumprimento atual dessa proteção vital na Itália, nada obstante o registro, – já anteriormente feito no presente trabalho –, de que ela tenha motivado a própria inserção do princípio da capacidade contributiva na constituição italiana atual. Nessa linha, ressalta que:

*...en el ordenamiento tributario italiano existe hoy una sorprendente violación del principio de capacidad contributiva justo, por dicho aspecto irrenunciable, porque el impuesto sobre la renta global de las personas físicas (por consiguiente, el impuesto más idóneo para una imposición de tipo personal) no prevé forma alguna de exención para la generalidad de las rentas mínimas. Solo para los rendimientos del trabajo y de pequeñas empresas se prevé – gracias a una detracción del impuesto bruto – un minimum exento. Pero de ello se deriva no solo la violación del principio de capacidad contributiva, sino también del principio de igualdad. El derecho al mínimo exento es de “todos” (por cuanto “todos son llamados...en razón de su capacidad contributiva”) sin distinción corporativa<sup>375</sup>.*

É bem verdade que, para aqueles que fazem de fundamento da proteção existencial princípios relacionados à dignidade humana, encontram como síntese lógica impedir a

---

<sup>374</sup> “...el mandato constitucional contenido en el 31.1 de nuestra Constitución es válido para todos los tributos, incluidos aquellos que tienen por objeto la riqueza de las personas jurídicas. En consecuencia, también en éstos deben respetarse las exigencias que impone el mínimo exento” – CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo...*, op. cit., p. 71.

<sup>375</sup> **El principio de la capacidad contributiva**, In ANDREA AMATUCCI (coord.). *Tratado...*, op. cit., T. I, p. 270.

sua aplicação às pessoas morais, desde que são fundamentos ligados às condições inerentes à natureza humana, dos quais carece, evidentemente, essa ficção criada pelo homem para o servir, mas que, a despeito de seu criador, não foi forjada exatamente à sua imagem e semelhança<sup>376</sup>.

Interessante, embora isolado, o pensamento de EMILIO GIARDINA, que afasta por completo a possibilidade de atribuir capacidade contributiva própria às pessoas jurídicas, atribuindo-a integralmente aos seus sócios, de modo que, por conseguinte, de acordo com sua premissa, não haverá aplicação da proteção existencial se considerarmos que ela é o aspecto negativo da capacidade contributiva:

*...es importante reconocer que, desgarrado el velo de la personalidad, sobre el plano del justo reparto de los impuestos no subsiste ninguna razón válida que sirva para sostener que las sociedades tengan una capacidad contributiva autónoma. El problema del tratamiento fiscal de las rentas producidas por el ente colectivo puede ser examinado en toda su complejidad desde el punto de vista de la persona física, y dado que éste es el único punto de vista que vale sobre el terreno de la justicia, por ello conviene introducirla sólo a ella en el presente análisis*<sup>377</sup>.

Evidente que, mesmo que se fizesse um esforço hercúleo de argumentação, não se poderia ignorar que a personalidade é um dado jurídico – basta lembrar que ela nem sempre foi atribuída a todas as pessoas naturais, como no caso dos escravos, que eram reduzidos à condição de bens e não de sujeitos de direito; ou podia ser retirada, como no caso da morte civil romana –, uma ficção, portanto, criada pelo homem para racionalizar a titularidade de direitos e deveres, de modo a permitir identificar, do ponto de vista jurídico, sujeitos de direito. A pessoa jurídica também é uma criação do direito – vale lembrar a sua origem na “Casa de São Jorge” – que permite a separação dos bens das pessoas físicas do empreendimento a que eles se lançam, visando a proteção patrimonial no caso de infortúnios e insucessos – pelo menos na sua origem, dado que hoje a desconsideração da personalidade jurídica é uma realidade cotidiana. Sendo assim,

---

<sup>376</sup> É verdade que o Superior Tribunal de Justiça admite que a pessoa jurídica tenha direito à indenização por dano moral, o que, no entanto, nesse caso, está ligado mais às questões objetivadas como abalo à marca ou à imagem da empresa, ou ainda restrição indevida de crédito, do que propriamente a qualquer alusão a um sentimento íntimo. Essa questão foi pacificada em 1999, com a edição da Súmula nº 227 do STJ, que estabelece que “A pessoa jurídica pode sofrer dano moral”. Essa tendência foi reforçada com o advento do novo Código Civil, que no seu artigo 52, estendeu os direitos de personalidade, no que couber, às pessoas morais: “Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.” – disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em 20.06.2008.

<sup>377</sup> La basi..., op. cit., p. 384.

atribuindo a lei a condição de sujeito de direito às pessoas morais, significa que elas podem ser sujeito de direitos, aptas, portanto, a serem titulares de bens e direitos. Esses bens e direitos, por sua vez, são amiúde alvos de tributação, pois revelam riqueza, de modo que, ineludivelmente, acabam por revelar capacidade para contribuir com os gastos do Estado, ou seja, efetivamente revelam capacidade contributiva.

Se revelam capacidade contributiva, o seu contraponto é que, muitas vezes essa riqueza também não é suficiente se não para o provimento de suas necessidades mínimas, ou seja, sua renda sequer ultrapassa, grosso modo, seus gastos indispensáveis para a manutenção da atividade produtiva, de tal forma que não são reveladores de capacidade para contribuir mediante tributo.

Deve-se agregar a esse fundamento, para fins de consolidar a idéia de que a pessoa jurídica também é merecedora da proteção a um patrimônio mínimo que garanta a sua existência – o que obrigaria o Estado a se omitir em tributá-la em valores que representem esse mínimo material para sua manutenção e existência – que a idéia também tem espeque no princípio da preservação da empresa e de sua destacada função social, mormente após o advento do novo Código Civil, que, unificando o direito privado, delineou essa função, pondo de manifesto o aspecto do interesse social da manutenção das atividades da pessoa jurídica, como catalizadora do desenvolvimento social, mantenedora de empregos e geradora de riquezas. Nesse sentido, vejamos os ensinamentos de AVELÃS NUNES, quando afirma:

*A natureza e a função social das sociedades comerciais é que faz delas factores de enorme interesse social, saltando para fora do âmbito dos contratos de mero interesse dos participantes. As empresas comerciais representam um valor económico de organização que é necessário conservar, para salvaguarda do esforço organizador dos empresários, do direito dos empregados ao trabalho, dos direitos dos sócios a ver frutificar o seu capital*<sup>378</sup>.

Do mesmo modo, vale o sempre bem posto destaque do professor LUIZ EDSON FACHIN, quando afirma que:

*O princípio da preservação da empresa interessa ao Direito e à Economia, pela proteção que oferece à continuidade dos negócios sociais. Tal preservação da*

---

<sup>378</sup> **O direito a exclusão de sócios nas sociedades comerciais**, p. 48-49, *apud* LUIS EDSON FACHIN, **O Estatuto...**, *op. cit.*, p. 186.



*empresa tem uma notável importância. O princípio da preservação é gênero no qual a continuidade das atividades compõe espécie, e nele se encontra similitude com a guarida ao patrimônio mínimo, na hipótese inerente à manutenção do empreendimento*<sup>379</sup>.

Interessa destacar ainda, pela sua concisão e precisão, o pensamento da magistrada GISELE LEMKE nesse mesmo sentido, quando afirma na mesma linha do nosso pensamento que:

*Outra idéia contida no princípio da capacidade contributiva é a do mínimo vital. Como já referido diversas vezes, não basta a existência da riqueza, é preciso que ela seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência. Ou seja, só pode ser tributada a riqueza além daquela utilizada pelo indivíduo para sobrevivência sua e de sua família. Tratando-se de pessoa jurídica, é preciso deduzir de sua receita as despesas necessárias ao seu funcionamento e mais parcela destinada à reposição do capital e a novos investimentos na própria atividade da empresa, de modo que ela possa se manter competitiva. Só assim se saberá qual a quantidade de renda disponível para tributação*<sup>380</sup>.

Assim, consideradas as premissas das quais partimos no exame do mínimo existencial, bem com o conceito que adotamos, como também o seu fundamento na ausência de capacidade contributiva, não observamos qualquer óbice para que não admitamos a possibilidade da proteção vital também para as pessoas morais, uma vez que efetivamente, também são portadoras de determinadas riquezas voltadas apenas à sua preservação, que, a exemplo das pessoas físicas, não podem ser consideradas além de mera capacidade econômica, de forma que insuficientes para ultrapassar o marco inicial da capacidade contributiva. Ressalte-se, porém, que a questão merece maior amadurecimento e teorização, já que toda racionalidade relacionada a essa categoria foi forjada tendo em vista a proteção da pessoa física e de sua família apenas. No entanto, não consideramos uma aporia admitir que efetivamente a proteção desse instituto alcança as pessoas jurídicas.

---

<sup>379</sup> *Ibidem*, p. 186-187.

<sup>380</sup> LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*, São Paulo: Dialética, 1998, p. 51.

## 1.16. ALCANCE OBJETIVO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

### 1.16.1. A proteção existencial individual – proteção apenas quanto ao imposto de renda ou tributos em geral?

O mínimo existencial tem sido amiúde estudado e aplicado no direito comparado, notadamente na Alemanha, Espanha, Portugal e Itália, mas sempre restrito aos impostos, mormente ao imposto de renda da pessoa física. Veja-se, por todos, a síntese no pensamento de DIEGO MARIN BARNUEVO-FABO, quando afirma que:

*Es importante dejar constancia de que la preservación del mínimo existencial que consideraremos, se refiere, exclusivamente, al IRPF. Otros problemas relacionados con el gravamen de dicho mínimo exento a través de los impuestos indirectos no serán objeto de consideración, pues nos alejarían sensiblemente del bloque de cuestiones esenciales a considerar. En todo caso, y como única consideración al respecto, entendemos que una acertada cuantificación del mínimo existencial podría evitar los problemas derivados del ulterior gravamen de esa porción de renta en el momento del gasto, pues comprendería todos los gastos necesarios para vivir, incluidos los impuestos indirectos. Por tanto, y sin perjuicio de que también por nuestra parte reconozcamos la conveniencia del establecimiento de tipos de gravamen reducidos para los productos de primera necesidad...*<sup>381</sup>

No entanto, considerando a razão de sua existência, quando buscamos seu fundamento essencialmente na capacidade contributiva, consoante já ressaltado, o que fazemos na companhia marcante de SAINZ DE BUJANDA, entre outros<sup>382</sup> – e que consideramos que esse princípio, como corolário do princípio da igualdade, aplica-se a todos os tributos, não vemos óbices consistentes para não o aplicar a todas as espécies tributárias, não apenas ao âmbito dos impostos, como adotado pelo eminente autor espanhol, e muito menos que seja restrito ao imposto de renda da pessoa física.

Com efeito, considerando-se que sempre que se observe uma situação de não incidência, quando se verifica que alguém não possui capacidade contributiva para suportar qualquer gravame tributário estatal, não poderá validamente haver para qualquer

---

<sup>381</sup> **La protección**, *op. cit.*, p. 31, nota 53.

<sup>382</sup> *Apud* REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 65: registra o posicionamento do autor espanhol, quando afirma: “Para Sainz de Bujanda, a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva. Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital. Este deve ser, pois, intocável” (sic).

espécie a imposição tributária, já que a proteção vital se impõe como comando firme, oriunda da competência estatal, ou no caso, da sua falta<sup>383</sup>.

A capacidade contributiva, nesse contexto, tem a função de delinear o campo de atuação possível da competência tributária, de modo que, fora desse espaço estatal, onde se situa um patrimônio não apto a receber gravame tributário, claramente, a sua imposição será inconstitucional, de modo que, independentemente da espécie exacional que se esteja examinando, ela deverá respeitar o campo de atuação delineado expressamente na Constituição, sob pena de indevido exercício da competência, ou de atuação *ultra vires* do Estado.

Até mesmo a vetusta doutrina européia que há muito versa o tema, tem começado a aceitar a aplicação global desse instituto a todas as esferas tributárias. FRANSCESCO MOSCHETTI é um dos que se insurgiram contra a aplicação restrita, decorrente de uma interpretação assistemática, defendendo a mais ampla aplicação do instituto no âmbito tributário: “*Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital.*”<sup>384</sup>

Parece ter sido MANZONI, porém, um dos primeiros a defender essa extensão, ressaltando ser inócuo ofertar essa proteção a um tributo e não a outro, de forma que a tributação deste anula todos os efeitos da proteção daquele, tornando irracional sua manutenção apenas parcial:

*...no es, en efecto, posible ejecutar tal principio sobre el plano del sistema – como ya se ha dicho con carácter general a propósito del principio de capacidad contributiva –, sino, conformando el principio mismo con cada figura impositiva. No tendría mucho sentido eximir de un determinado tributo el mínimo vital de un sujeto si después se viene a gravar el mismo mínimo con otro tributo distinto*<sup>385</sup>.

---

<sup>383</sup> *Idem*, em que a magistrada paulista, embora restringindo a aplicação apenas aos impostos, assevera a impossibilidade da sua cobrança pela falta de capacidade contributiva: “*Neumark noticia que ainda no século XIX se gravava precisamente as classes pouco favorecidas ou complementares pobres, em manifesta ignorância ao ‘mínimo de existência fisiológico’.* Hoje, ao menos nos países considerados adiantados, a parte principal da imposição limita-se àquelas pessoas às quais se possa imputar alguma capacidade contributiva. Trata-se, portanto, de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo, destarte, ser revogada, já que a existência de imposto, nessa situação, é inviável” (sic).

<sup>384</sup> **El principio...**, op. cit., p. 267.

<sup>385</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, p. 43.

Não é outro o pensamento anotado por CENCERRADO MILLÁN, professor titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Alicante, que verificou que o referido jurista foi o que melhor tratou da extensão do mínimo vital, quando afirma que,

*...en nuestra opinión, se debe a MANZONI la formulación más correcta del ámbito de aplicación del mínimo exento, cuya aportación más sobresaliente, a juicio de quien escribe, consiste en afirmar que el mínimo exento debe articularse en todos los tributos, no siendo suficiente su mera referencia al conjunto del sistema tributario.*<sup>386</sup>

MILLÁN também pensa do mesmo modo quando se trata do mínimo existencial aplicado aos impostos indiretos, verificando, em outra passagem:

*Otras veces, en cambio, los autores se han mostrado más proclives a compensar la carga de los impuestos indirectos mediante incrementos correlativos de la cuantía de la exención en el impuesto sobre la renta, de manera que la misma sea suficiente para cubrir el coste de los bienes de primera necesidad más los impuestos indirectos que puedan gravarlos. Para NEUMARK, “el hecho de que todos los consumidores paguen impuestos ‘indirectos’ hace necesario incrementar el mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta”, e incluso propone un mecanismo de devolución de aquellos impuestos indirectos que graven el citado mínimo de existencia*<sup>387</sup>.

Por sua vez, PEDRO HERRERA MOLINA aceita a possibilidade do mínimo vital ser protegido em outros tributos, e também cogita de estabelecer mecanismos para que ele seja compensado, se alguém, v.g., não obtém receita suficiente para cobrir integralmente a proteção existencial prevista, de maneira que poderia, assim, ter um aproveitamento do valor sobejante para se compensar com outros tributos. Vejamos seu pensamento:

*En cambio, debe tenerse presente que el auténtico mínimo existencial no debería ver limitado su ámbito al Impuesto sobre la Renta, sino que debería extenderse a la carga impositiva global soportada por la persona física (incluida la repercusión de los impuestos sobre el consumo). Esto supone que en caso de que la renta se sitúe por debajo del mínimo existencial debería instrumentarse un derecho en favor del contribuyente compensable con otros tributos y – en su caso – un derecho a la devolución del exceso de la carga tributaria soportada – calculada a tanto alzado – sobre el mínimo existencial*<sup>388</sup>.

---

<sup>386</sup> *Idem.*

<sup>387</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>388</sup> **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 13.

Observa-se, inclusive, que o eminente jurista vai além na sua sugestão, já que além de cerrar fileira com os poucos que ampliam a aplicação da proteção vital a todos os tributos – inclusive aos imposto sobre o consumo ou indiretos, de maior dificuldade para a doutrina estrangeira, porquanto não contam com o princípio da seletividade previsto no direito brasileiro e tratado mais adiante – também entende que deveriam existir mecanismos que permitissem que, quando a renda obtida estivesse abaixo do considerado mínimo vital, que ela pudesse ser compensada com outros tributos, para que a proteção mínima fosse efetivamente preservada.

Entendemos, com os referidos autores, que não há efetivamente razão para se proteger, mediante categoria jurídica tão importante, e de tão nobres finalidades, apenas a renda das pessoas, já que, sendo assim, ela se tornaria pífia, e um mero arremedo de proteção, se, na outra ponta, quando essa renda fosse transformada em bens vitais – como alimentos, v.g., fossem pagos integralmente os impostos correspondentes ao consumo. Não há dúvida que haveria apenas uma proteção retórica, pois essa renda, que não revela capacidade contributiva, estaria sendo tributada da mesma maneira, ainda que modo oblíquo, através dos bens vitais com ela adquiridos.

Proteger apenas a renda é claramente insuficiente, portanto, para atender ao comando constitucional da proteção mínima vital, o que só se daria de modo apropriado com a proteção a todos os impostos, e mais, a todos os tributos, pois para o pagamento de todos eles – taxas e contribuições de melhoria, inclusive –, dever-se dispor de renda, e se estivermos diante de pessoa com *renda* existencial apenas, será severamente apenada com a arbitrária e inconstitucional tributação indireta dessa renda através do seu consumo.

Nunca é demais ressaltar que, a propósito do que acontece com os tributos indiretos, dos fixos e dos que não sejam progressivos, é sempre a parcela mais pobre da população, que sofre diretamente e com maior gravidade seus efeitos regressivos nefastos, porque é dela que se retira maior percentagem de sua renda – quando comparado o valor do tributo e a quantidade de riqueza existente – para a satisfação desses tributos que não respeitam a sua capacidade contributiva – ou, mais precisamente, a sua falta – que resulta, por consequência, na maior vulnerabilidade do seu mínimo vital.

Desse modo, embora a doutrina em geral, especialmente a européia, quando se dedica ao estudo dessa categoria, normalmente a relacione ao imposto de renda da pessoa física – certamente por causa das condições de natureza e facilidade mais propícia de aplicação do mínimo vital revelada por essa espécie tributária e talvez porque sejam as questões mais freqüentemente enfrentadas pelos tribunais europeus – não podemos aceitar que sua aplicação seja restrita e exclusiva do imposto de renda, uma vez que deve ser aplicado, como condição da sua própria efetividade, a todas as espécies tributárias, levando-se em consideração, apenas, as peculiaridades inerentes à natureza de cada uma delas.

### ***1.16.2. A proteção existencial familiar***

A família deve ser destinatária de especial proteção do Estado, prevista no artigo 226 da CF/88<sup>389</sup>. Nessa medida é incompatível com a sua proteção que pessoas que não integram uma família, tenham tratamento tributário mais benéfico do que aquelas que a integram, já que a idéia de coletividade não é inconciliável como a do patrimônio mínimo, conforme anotado pelo destacado jurista LUIZ EDSON FACHIN<sup>390</sup>. Com efeito, é óbvio ululante que duas pessoas que percebam valores idênticos, sendo uma delas casado e com filhos, e a outra solteira e sem filhos, merecem tratamento distinto do ponto de vista tributário, já que a capacidade contributiva de uma e de outra podem ser significativamente diversas<sup>391</sup>. A imposição é isonômica, pois que se deve tratar desigualmente os desiguais na exata medida de suas desigualdades, de maneira que tributar de modo idêntico solteiros e famílias que revelam necessidades básicas muito diversas, é ferir de morte tão importante princípio.

---

<sup>389</sup> Na Constituição alemã existe preceito semelhante, no art. 6.1. GG, que dispõe que “*El matrimonio y la familia están bajo la protección particular del orden estatal.*”

<sup>390</sup> **O Estatuto...**, op. cit., p. 275: “*A sustentação do patrimônio mínimo em favor do sujeito não elide a defesa da tutela das coletividades, como a família e a comunhão.*”

<sup>391</sup> Nesse sentido, é precisa a observação de ATKINSON, quando leciona: “*...el flujo de renta recibido por un individuo, o la cantidad que consume, ha de considerarse en relación a sus necesidades, tales como la edad, el tamaño de la familia y la salud. Lo que parece abundante para un soltero puede parecer inadecuado para una familia...La distribución de la renta y la riqueza há de valorarse, por tanto, a la luz de las diferencias individuales de necesidad. Cfr. La Economía de la desigualdad, Barcelona, Crítica, 1981, pp. 14-15*” - apud FERNANDO SERRANO ANTÓN, Fernando Serrano. Derecho Comparado: Panorâmica General, in **El Mínimo Personal...**, op. cit., p. 57, nota n. 7.

Desse modo, o Estado deve permitir que as despesas dirigidas à manutenção da família sejam também considerada para efeitos de configurar a proteção existencial, porquanto a proteção não é apenas individual, mas também da família, seja por imposição do artigo 226 da CF/88 que determina a proteção especial da família, seja, mormente, pela verificação óbvia de que, se o indivíduo tem direito à proteção existencial na porção de seu patrimônio consumida com sua subsistência, também a soma do patrimônio ou da renda (ou a sua falta), daqueles que integram o núcleo familiar, igualmente dirigida ao consumo mínimo, por decorrência lógica, ostenta o mesmo direito.

Atribuir entendimento diverso é atentar contra o comando de proteção constitucional à família, como também contra o princípio da igualdade (art. 5º, II, da CF/88), pois, nitidamente, estaria dando tratamento idêntico a pessoas em situação jurídica e patrimonial flagrantemente diversas, que, por imposição isonômica, devem contar com tratamento diferenciado, na medida da sua desigualdade. Ou, como afirmou, há mais de um século FEDERICO LIST, com incômoda clareza, devemos assumir a lógica de que: “...desde el punto de vista económico, quien cría cerdos es un miembro productivo de la sociedad, quien cría seres humanos es un miembro improductivo<sup>392</sup>”. Ou ainda, KLAUS TIPKE:

*Si el desarrollo de la ingerniería genética opta por prescindir de la dignidad humana quizá podría afirmarse que quien fabrica hombres en un laboratorio es un miembro productivo de la sociedad y tiene derecho a deducir los gastos contabilizados, mientras que los padres que sacan adelante a sus hijos son miembros improductivos<sup>393</sup>.*

DIEGO MARÍN BARNUEVO FABO bem ressalta a questão quando pontifica, ressaltando a diferença ululante de se tributar uma família sem e outra com filho do mesmo modo, embora se posicione no sentido de que esses abatimentos são mais expressão da igualdade do que propriamente da proteção existencial<sup>394</sup>:

---

<sup>392</sup> Apud PEDRO HERRERA MOLINA, **Fundamento...**, op. cit., p. 14-15.

<sup>393</sup> *Ibidem*, p. 14, nota de rodapé 23.

<sup>394</sup> Nesse sentido, veja o que afirma o referido mestre espanhol - **La protección**, op. cit., p. 61: “Los anteriores argumentos son, a nuestro entender, suficientemente justificativos de que la finalidad de este beneficio fiscal no es propiamente la protección del mínimo existencial de la familia.” E também na nota 134 da mesma página 61: “Aunque no se trata de abrir un nuevo frente de discusión, todo parece indicar

*Insistiendo, de un lado, en la vulneración del principio de igualdad que supone el injustificado trato discriminatorio que sufren en el Impuesto sobre la Renta aquellos que tienen obligaciones de gasto a causa de los hijos, por comparación a quienes no las tienen, pues si no se estableciera un tratamiento fiscal diferenciado para ambos supuestos resultaría que “quienes tienen hijos quedan obligados a soportar una carga fiscal más alta que los matrimonios sin hijos a los solteros, ya que para un mismo nivel originario de rentas soportan la misma carga tributaria, aunque sus rentas están comprometidas por un valor igual al mínimo existencial y, por tanto, no pueden disponer de ellas libremente”<sup>395</sup>.*

A questão foi inclusive, objeto das famosas e multicitadas sentenças do Tribunal Constitucional alemão, quando no início da década de 1990, fez história, ao atribuir efetividade ao comando há muito desejado de reconhecer efetiva proteção ao mínimo existencial, afirmando que não poderia o fisco suprimir deduções da base de cálculo do

---

*que la finalidad de este beneficio fiscal es evitar desigualdades entre el régimen de tributación individual y conjunta, habida cuenta el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1999, de 20 de febrero...”*

<sup>395</sup> *Ibidem*, p. 47-48. Do mesmo modo, mais adiante - p. 48-49 -, para ressaltar que a renda familiar utilizada para sobrevivência não é índice de capacidade contributiva, e portanto, intributável e também por não ser razoável aceitar referida tributação, invoca novamente os ensinamentos das sentenças do Tribunal Constitucional alemão, no seguinte sentido: “...en tanto la renta de la familia es necesaria para garantizar las condiciones de vida imprescindibles de una vida digna, no está disponible (con independencia del status de la familia), y no puede ser valorada como índice de capacidad económica. (...) el legislador podría haber evitado fácilmente este tratamiento injusto mediante la concesión de una cantidad exenta por hijos en Derecho Tributario por valor del mínimo existencial.” Nesse particular, interessante questão sobre o princípio da praticabilidade no Direito Tributário foi levantada, no sentido de se saber até que ponto a implementação da tributação em massa pode justificar o afastamento de princípios fundamentais da tributação: “Finalmente, y para culminar el juicio de constitucionalidad constestando todas las alegaciones formuladas, el Tribunal rechaza la posibilidad de encontrar justificación a las desigualdades constatadas. En particular, rechaza que pudiera suponer um motivo de justificación de dichas desigualdades el hecho de que ‘la organización de una situación que afecta a masas tiene que tener carácter general y ello puede producir singulares situaciones difíciles o injustas que deberían ser aceptadas.’ Y es que, tal y como sostiene el Tribunal – y también há sido reconocido por el Tribunal Constitucional español en la Sentencia 214/1994, de 14 de julio -, tales injusticias sólo pueden ser aceptadas cuando los eventuales perjuicios afectan a pequeños grupos de personas y la vulneración del principio de igualdad no es muy intensa, condiciones que no concurren en el caso enjuiciado...”. Na nota 107 da página 49, ainda sublinha, complementando que a idéia da praticabilidade da tributação não pode justificar a violação ao mínimo indispensável: “La importancia reconocida al principio de practicabilidad en Alemania es mucho mayor que en España...de lo que es buena prueba que en la misma sentencia 82, 60, de 29 de mayo, se aceptara la constitucionalidad de otro precepto enjuiciado con base precisamente en este principio, alegando el BVerfG que ‘el punto de vista según el cual el legislador tiene derecho a considerar las necesidades prácticas de la Administración, puede justificar el trato desigual en el caso de una regulación que afecte a masas. No obstante, tal interpretación sólo puede adoptarse con ciertas limitaciones. La consideración a la economía de la Administración puede conducir a desigualdades que afecten a supuestos especiales o irrelevantes, pero sobrepasaría el límite de permisibilidad constitucional si supusiera graves cargas que afectan a muchas personas’ (BVerfGE 82, 60, pp. 101 y s.)”. No Brasil, sobre o princípio da praticabilidade na tributação, ver, por todos, REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade e Justiça Tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**, *passim*.



imposto de renda referentes aos dependentes, fazendo-o com base e desenvolvimento na proteção do mínimo vital familiar.

A proteção familiar também é destacada por HUMBERTO ÁVILA, voltando os olhos para a posição germânica, amplamente aceita na doutrina, legislação e jurisprudência daquele país, inclusive refutando o argumento, invocado por lá, no sentido de que o cônjuge poderia abdicar da atividade profissional, para não oferecer benefício fiscal na tributação familiar:

*A tributação justa da família é consequência do princípio da igualdade. Deve-se indagar, sobretudo, se uma família com filhos está em situação desvantajosa com relação a uma família sem filhos, na medida em que a tarefa de criar um ou mais filhos consome uma parcela considerável dos rendimentos obtidos, não mais disponível para a satisfação de outras necessidades. (...) A capacidade contributiva de indivíduos solteiros ou viúvos com filhos pode ser minorada por um forçoso empenho adicional de criação, o que não pode ser desconsiderado, pois, do contrário, ocorreria também uma violação da justiça tributária, incompatível com o artigo 3º, 1 combinado com o artigo 6º 1 da LF. O importante é que o custos de criação de filhos diminuem a capacidade contributiva no tocante ao que é necessário para a subsistência, não estando, pois, disponíveis para a tributação da renda. A objeção de que esses gastos seriam evitáveis, porque um dos cônjuges poderia desistir da atividade profissional, viola o princípio do tratamento igual<sup>396</sup>.*

Vejamos o que destaca, no tema, um grande estudioso do assunto DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, titular da Universidade Carlos III de Madrid - que toma em consideração aquelas sentenças do tribunal constitucional germânico<sup>397</sup> - para proceder a suas reflexões:

---

<sup>396</sup> Sistema..., op. cit., p. 525-526.

<sup>397</sup> La protección..., p. 33-34 – aqui o autor agrega ainda mais informações sobre referidas sentenças: “2.1. Cuestiones planteadas em las Sentencias de 29 de mayo y 12 de junio de 1990 Las dos sentencias del BVerfG referidas tienen como punto en común, que permite y estimula su estudio conjunto, el que ambos pronunciamientos están originados por recursos presentados contra la minoración de las ‘compensaciones de cargas por hijos’ (Kinderlastenausgleich) regulada em la Ley Anexa Presupuestaria de 1983. En la situación existente hasta la publicación de dicha ley, el sistema de compensación económica de las cargas por hijos estaba regulado fundamentalmente por la ‘Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta, las compensaciones a las cargas familiares y el fomento del ahorro’, que había suprimido la ‘cantidad exenta por hijos’ (kindergeldfreibetrag) y determinado que la subvención familiar por hijos’ (Kindergeld) fuera el único instrumento estatal de compensación económica de los costes derivados de la manutención de los hijos. Esto es, en el sistema de protección de la familia vigente hasta 1983 el único instrumento de compensación de los gastos derivados de la manutención de los hijos eran las subvenciones, pues las exenciones por esse concepto fueran suprimidas em 1974; como hasta dicho momento el sistema era mixto, para que los efectos económicos de la supresión de la exención no fueran en que se suprimieron las exenciones se aumentaron correlativamente las cuantías de las subvenciones directas perceptibles por los hijos.”

*En dichas sentencias el Alto Tribunal alemán acoge las tesis que desde hacía tiempo venían propugnando el no sometimiento a gravamen de la porción de renta que, inevitablemente, ha de destinarse a la satisfacción de las necesidades básicas de la familia. Pero la especial transcendência de dichos pronunciamientos no deriva sólo de esse importante reconocimiento, sino, muy especialmente, de la forma directa y concreta con que se proclama la exigibilidad de cumplimiento de ese mandato constitucional, llegando incluso a establecerse critérios jurídicos de cuantificación que deberán ser utilizados para controlar el cumplimiento, por parte del legislador, de las exigencias constitucionales en esta matéria (sic)<sup>398</sup>.*

O autor de Madrid ainda sublinha que a questão está diretamente relacionada com o conceito de renda, no sentido de que seria tributável apenas a renda disponível, e considerando que os valores gastos com os filhos e dependentes **não** estão disponíveis para gastos diversos, pois, necessariamente, devem ser afetados para a sobrevivência deles, daí porque devem estar fora do alcance da tributação. Vejamos seu registro:

*Para conectar esta idea con la situación en que se encuentran los sujetos pasivos con hijos cuya exención por el concepto de mínimo existencial exento es insuficiente, el Tribunal utiliza parcialmente los argumentos esgrimidos por Tipke y Lang en su reivindicación del concepto de 'renta disponible' frente al de 'renta neta' que utiliza la Ley del Impuesto, constatando en este sentido que los gastos de manutención de los hijos no son de libre disposición y, por tanto, la parte de la renta dedicada a su atención debe quedar excluida del concepto de renta sometida a gravamen, en tanto no es indicativa de capacidad económica. Por ello señala el BVerfG que 'el Estado no debe poner a um mismo nivel a los hijos y a la satisfacción de las necesidades privadas; en consecuencia, no debe tratar de igual manera los medios indispensables para la subsistencia de los hijos que los medios necesarios para la satisfacción de cualesquiera necesidades. El Estado debe ser respetuoso con la decisión de los padres en favor de los hijos, y no puede hacer una comparación en Derecho Tributario entre la 'evitabilidad de hijos', de igual manera que se refiere a la evitabilidad de diversos gastos de la vida'<sup>399</sup>.*

Nesse mesmo sentido, vide, mais recentemente, HERRERA MOLINA, quando afirma:

*Las consideraciones realizadas respecto del mínimo existencial personal variable son plenamente aplicables al mínimo existencial familiar. El importe necesario*

---

<sup>398</sup> *Ibidem*, p. 32-33. Embora isso não seja assim tão lógico e exaustivamente tratado na doutrina espanhola, como assinala o próprio autor, na p. 29 da mesma obra: “Y hablamos expresamente de la necesidad de valorar acumuladamente el mínimo existencial del individuo y del grupo familiar que se encuentra bajo su protección porque, pese a que pudiera resultar sorprendente, la mayoría de los estudios españoles sobre la exención del mínimo existencial no suelen hacer alusión a los gastos derivados de la manutención de la familia. Imaginamos que ello se justifica en el entendimiento de que las necesidades básicas del individuo incluyen, en todo caso y sin necesidad de mención expresa, las de manutención de la familia, que resultan inevitables incluso desde el punto de vista jurídico.”

<sup>399</sup> *Ibidem*, p. 46-47.

*para mantener la existencia digna de la familia no constituye renta disponible y por tanto no debe incluirse en la base imponible. El Tribunal Constitucional alemán ha señalado recientemente que 'la igualdad horizontal impone la plena consideración tributaria de las necesidades existenciales mínimas de los hijos de todos los contribuyentes, con independencia del tipo marginal individual al que tributen'*<sup>400</sup>.

Ainda no direito espanhol, CENCERRADO MILLÁN também é peremptório no afirmar a exigência constitucional nesse sentido. Vejamos seus sempre pertinentes ensinamentos:

*...se creemos que el principio de capacidad económica aprehendan la capacidad patrimonial de las personas como criterio sustantivo de su deber de contribuir (aunque en sua valoración puedan apreciarse diversas circunstancias sociales, entre las que la convivencia familiar tendría un lugar destacado), entonces la cuantificación de un mínimo exento individual, no sería sólo una consecuencia del principio de capacidad económica, sino sobre todo el resultado de su confluencia con en principio de protección de la familia consagrado en el art. 39.1 de nuestra Constitución'*<sup>401</sup>.

Em Portugal também não é diferente o pensamento doutrinário, conforme se observa em JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES:

*E não se trata apenas de um mínimo de existência pessoal, já que as mesmas considerações são suficientemente pertinentes para justificar, também, a não tributação dos rendimentos essenciais à sobrevivência da família. Desta forma, também os gastos necessários para garantir a subsistência da família não podem ser convocados como sinais reveladores de uma capacidade contributiva que – na parte que diz respeito aos rendimentos afectos a esses gastos – não existe...(sic)*<sup>402</sup>.

CASALTA NABAIS, por sua vez, afirma seu assentimento com a doutrina que, em Portugal, admite a redução da renda dos componentes da família, mas assinala que, obliquamente, na lei, observa-se o esvaziamento dessa proteção a quem seja casado e tenha filhos, em claro detrimento ao valor de proteção à família. Nesse sentido:

*o legislador não pode, por certo, é adoptar um comportamento racionalmente não fundado, como o que afinal se verifica entre nós, em que a lei prevê apenas um*

---

<sup>400</sup> **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 14.

<sup>401</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 73.

<sup>402</sup> JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental, **Revista de Direito e Gestão Fiscal**, p. 13.

*mínimo de existência individual (e não conjugal ou familiar) e limitado somente à categoria de rendimentos provenientes do trabalho dependente*<sup>403</sup>.

E acrescenta, em outra oportunidade, a necessidade de admitir-se a dedução dos valores dispendidos pela família com as transferências sociais, que afetariam o próprio valor do mínimo existencial:

*A proibição de afectação fiscal desfavorável da família implica assim o reconhecimento de um mínimo existencial individual, conjugal ou familiar devidamente articulado com o direito das prestações sociais, bem como a dedução das despesas com os encargos familiares inevitáveis, montantes esses que hão-de ser excluídos da tributação, ou seja, deduzidos à matéria colectável do imposto (ou impostos) sobre o rendimento. Um mínimo existencial e despesas familiares de manutenção cujo apuramento, em contrapartida não pode deixar de ter em conta as próprias transferências sociais para as famílias, traduzam-se esta em prestações sociais do estado ou em prestações alimentares civis ou outras prestações de particulares ou em reembolso de despesas privadas, uma vez que todas estas transferências diminuem no seu montante o mínimo existencial ou os encargos familiares (ou, o que é o mesmo, aumentam a capacidade económica) de quem as recebe*<sup>404</sup>.

O mesmo autor lusitano chama atenção para o mecanismo do “splitting”, utilizado em Portugal para neutralizar os efeitos nefastos da tributação sobre os rendimentos dos cônjuges no casamento:

*Ora, como já vimos, o “splitting” mais não é do que um mecanismo, que visa neutralizar fiscalmente o casamento enquanto suporte do cúmulo dos rendimentos dos cônjuges, o qual se limita a evitar um agravamento da tributação dos contribuintes casados decorrentes da progressividade da taxa do imposto sobre o rendimento. Ao estabelecer o “splitting” ou qualquer outro meio de correcção, o legislador está a cumprir a exigência constitucional que o proíbe prejudicar os casados face aos solteiros ou unidos de facto, não merecendo pois a sua opção qualquer censura jurídico-constitucional. Censura, merece, isso sim, a omissão de medidas legislativas que neutralizem, em termos minimamente aceitáveis, os prejuízos decorrentes da insuficiente consideração fiscal da família face aos não casados e aos pais sem filhos. Entre nós, a maneira manifestamente insuficiente como são tidos em conta os encargos com os filhos e outros dependentes equiparáveis pelo CIRS configura, a nosso ver, uma inconstitucionalidade por omissão, uma vez que a proibição de discriminação da família por parte do estado,*

---

<sup>403</sup> **O dever fundamental...**, op. cit., p. 523. Mais adiante, na página 526, novamente repisa essa incongruência da legislação portuguesa, que também é acompanhada pela austríaca: “Relativamente ao primeiro, trata-se, nada mais nada menos, do problema de qual deve ser a unidade fiscal – se a família, se o indivíduo. Problema que, de algum modo, já foi colocado às jurisdições constitucionais alemã, austríaca, italiana, suíça, espanhola e portuguesa, tendo a alemã, italiana, suíça e espanhola concluído pela inconstitucionalidade da tributação conjunta do agregado familiar, enquanto a austríaca e a portuguesa concluíram pela sua não inconstitucionalidade.”

<sup>404</sup> *Ibidem*, p. 547.

*decorrente da liberdade fundamental de constituir família (art. 36º, n. 1, da CRP), não pode deixar de ser vista como uma (verdadeira) ordem de legislar, no sentido de o legislador remover os obstáculos levantados àquela mesma liberdade ainda que pelo próprio legislador fiscal*<sup>405</sup>.

CENCERRADO MILLÁN também é da mesma opinião, informando que apenas com a proteção familiar é que efetivamente se poderá proteger adequadamente o mínimo material, e afirmando que “...*el reconocimiento del mínimo existencial no puede limitarse a las meras exigencias individuales, sino que también há de abarcar necesariamente las exigencias familiares.*”<sup>406</sup>

Do mesmo modo, quando invoca as palavras de MARTÍNEZ LAGO, asseverando a imposição necessária da proteção familiar:

*...en la determinación de qué habrá que entenderse por ese mínimo de subsistencia se reintroduce el concepto social de la capacidad económica, por cuanto que ese limite no há de establecerse atendiendo exclusivamente a las necesidades individuales de la persona, sino asegurando la digna existencia del círculo de sujetos más allegados a ella*<sup>407</sup>.

São irretocáveis também, da Itália, as considerações de EMÍLIO GIARDINA sobre o assunto, quando afirma que:

*...las necesidades del individuo em relación a las cuales se determina el mínimo de existencia no están constituidas solamente por las suyas personales: es preciso tener en cuenta también los gastos para el sostenimiento del núcleo familiar*<sup>408</sup>.

Por essa plagas, a intervenção sempre apropriada de LOBO TORRES sobre a proteção familiar:

*O imposto de renda não incide sobre o mínimo existencial familiar, podendo a imunidade se expressar sob a forma de isenção da faixa mínima de renda, abatimento para os filhos e de isenção para os velhos. Essas imunidades funcionam freqüentemente como mecanismo de compensação das prestações positivas estatais representada pelas subvenções ou pela entrega de bens. A imunidade do mínimo existencial familiar também se estende ao imposto territorial*

---

<sup>405</sup> *Ibidem*, p. 549.

<sup>406</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 40.

<sup>407</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 40.

<sup>408</sup> **La basi...**, *op. cit.*, p. 218.

*rural, que não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, par. 4º, CF)*<sup>409</sup>.

No Brasil, até intuitivamente, a legislação de regência do IR estabelece a possibilidade de abatimento de determinada quantia por dependente e despesas médicas (estas, sem limites) e educacionais. No entanto, claramente, essas deduções da base de cálculo, embora sejam expressões de parte do mínimo existencial, não atendem integralmente ao comando constitucional de sua proteção, já que os valores de limitação estabelecidos na lei estão muito aquém do que efetivamente se gasta a título dessas rubricas. Sendo assim, a proteção familiar existente, embora seja expressão do mínimo vital familiar, nitidamente não atende com plenitude ao comando de proteção existencial e nem ao da proteção à família, já que a proteção existencial deve corresponder à integralidade desses valores, sob pena de configurar indevida invasão estatal em esfera de renda em que não se verifica existir capacidade contributiva.

Do ponto de vista do alcance subjetivo que se deve emprestar a esse princípio, temos que esse patrimônio protegido da tributação deve ser apurado levando-se em conta não apenas os gastos voltados para a manutenção do sujeito passivo, mas de todos os membros que compõem sua família e que estejam sob sua proteção. Essa a posição tanto de MOSCHETTI, quanto de GIARDINA e de DIEGO MARIN BARNUEVO FABO, também compartilhada pelo tribunal alemão.

Entretanto, são evidentes as dificuldades na apuração desse valor para os tributos em geral<sup>410</sup>. Denota-se, todavia, que ele é mais facilmente identificável nos tributos em que se leva em consideração as condições pessoais do sujeito passivo - chamados tributos pessoais. Na apuração do imposto de renda da pessoa física, por exemplo, esse patrimônio essencial à manutenção é mais facilmente identificado através de mecanismos de apuração de entradas e gastos, como anota o professor DIEGO MARÍN

---

<sup>409</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 167.

<sup>410</sup> Existem várias proposições doutrinárias a respeito do modo de sua apuração, como a de HALLER, citado por MOSCHETTI, **El principio...**, *op. cit.*, p. 269, nota n. 46: “*Un interesante modo de considerar la situación familiar es defendido por HALLER (Die Steuern, cit., pp. 64-69). Partiendo del presupuesto de que normalmente en las familias las rentas ganadas por cada uno de los miembros se dividen entre todos a partes iguales, propone que la renta global sea dividida por el número de personas que componen la familia (Splitting) y que el impuesto resulte de la suma de los impuestos debidos por cada una de ellas (deduciendo en cada caso el mínimo de existencia). Sobre el tema, cfr. también PREST, op. cit., p. 277 y ss.; NEWMAN, op. cit., p. 377 y ss.; NEUMARK, op. cit., p. 152.*”

BARNUEVO FABO, onde o legislador estabelece fatores de modificação da base de cálculo - abatimentos por dependente, gastos com escola, saúde etc. - que expressam o respeito à proteção do patrimônio mínimo voltado à sobrevivência tanto do sujeito passivo quanto de sua família<sup>411</sup>.

Interessante sublinhar, nesse contexto, que a proteção familiar, se for feita pela determinação de valores de dedução estabelecidos por dependentes, não seria suficiente - segundo informa DIEGO MARÍN BARNUEVO FABO - apenas fazer a multiplicação do números de filhos por um certo valor da dedução, pois para se determinar com exatidão os valores necessários à proteção existencial por filho, seria necessário observar, em razão da variação das necessidades de acordo com a idade, a tabela oferecida nesse sentido pela OCDE e pela União Européia para esse fim. É o que afirma o professor titular da Universidade Carlos III de Madri:

*...la convivencia ocasiona economías de escala que impiden calcular la cuantía del mínimo existencial familiar mediante la multiplicación de la cifra calculada para un sólo sujeto por el número de sujetos integrantes del grupo familiar. Ello determinada que sea necesario establecer otros elementos de cuantificación aptos para llevar a cabo ese cálculo. Por el momento, y hasta que se realicen estudios específicos orientados a la valoración de las necesidades económicas de los sujetos en función de su edad (que necesariamente deberán ser recabados por Jueces y Tribunales para controlar la constitucionalidad de las leyes aplicables), parece razonable servirse de los porcentajes que utilizan habitualmente la OCDE y la Unión Europea a tal efecto. Éstos son los establecidos en la llamada 'Escala de Oxford', que pondera las necesidades vitales de los individuos utilizando los siguientes coeficientes: - el primer miembro del hogar cuenta con 1 punto; - cada miembro adulto adicional cuenta como 0,7 puntos; - cada niño cuenta como 0,5 puntos<sup>412</sup>.*

CASALTA NABAIS sublinha também que os encargos devem ser diversos, considerando que o dependente esteja ou não sob a proteção do alimentante:

*Naturalmente que não se exige que os encargos alimentares a excluir da matéria colectável do imposto sobre o rendimento sejam de montante exactamente igual para alimentandos integrados e para alimentandos não integrados no agregado familiar do respectivo devedor, pois que as economias de escala, que*

---

<sup>411</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 40-41.

<sup>412</sup> *Ibidem*, p. 75-76. Significa dizer que, de acordo com essa escala, o valor estabelecido para o mínimo existencial individual, para cada membro da família, deverá ser considerado pleno para o primeiro dependente adulto, e, para os demais, 70% daquele valor para cada adulto adicionado. Para cada criança deve-se levar em conta 50% do valor correspondente ao adulto. Após a apuração, somam-se os resultados e teremos o valor total da proteção existencial de determinada família.

*reconhecidamente se verificam em relação aos encargos com os primeiros, são de molde a permitir ao legislador a fixação de montantes de despesas alimentares moderadamente para eles face aos montantes dos encargos com os segundos*<sup>413</sup>.

É no mesmo sentido a jurisprudência do Tribunal Constitucional de Portugal, conforme registrou o mesmo mestre português:

*Neste sentido, embora tendo em conta deduções à colecta, v. o ponto 11 do Ac. 57/95 (DR, II, 12.04.1995) em que nosso Tribunal Constitucional considerou não violar o princípio da igualdade o estabelecimento para os contribuintes solteiros ou em situação de união de facto uma dedução à colecta do IRS ligeiramente mais elevada do que para os contribuintes casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. Criticável é que tais deduções, para além de relativamente baixas, sejam feitas à colecta, o que não é compatível com os princípios da capacidade contributiva e do rendimento disponível enquanto meios que obstem a uma afectação fiscal desfavorável da família, afectação desfavorável que, ao contrário do que é afirmado no Ac. (v. o seu n. 9.1), não está na liberdade do legislador, mormente para a compensar através de medidas de política financeira e social de apoio à família*<sup>414</sup>.

Logo, pela mesma lógica de que não se pode permitir que apenas o imposto de renda ou os impostos sejam alvos da proteção existencial, sob pena de tornar-se inócua, também não se pode admitir que não sejam levadas em consideração as despesas e o patrimônio relativos à família para que essa proteção seja efetiva. Do ponto de vista lógico, porém, a tutela da família, como valor constitucional, e também o fato de que cada indivíduo da família é merecedor do mínimo vital, a soma de seus membros também o é, inclusive para efeito de abatimento dos titulares da renda ou de patrimônio.

## **1.17. MODOS DE DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PROTEÇÃO EXISTENCIAL NO DIREITO COMPARADO**

### **1.17.1. Considerações preliminares**

---

<sup>413</sup> **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 546.

<sup>414</sup> *Idem*, p. 546, nota n. 1016. Vale ainda o registro a respeito do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares (IRS) - equivalente ao nosso IRPF - e também quanto ao imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas (IRC) em Portugal - equivalente no Brasil ao IRPJ - a obra de JAIME DEVESA e MANUEL JOAQUIM, **IRS – IRC – CA – EBF – Código do imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares. Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Código da contribuição autárquica. Estatuto dos benefícios fiscais**, *passim*.



A doutrina estrangeira também debate sobre o valor que deveria ser considerado como expressão do mínimo existencial e que, portanto, estaria fora do alcance da imposição tributária do Estado. De maneira geral, em face da dificuldade de estabelecer valores objetivos, aprioristicamente apontados como protegidos por esse princípio, a doutrina limitou-se a transferir ao legislador a responsabilidade de fixação de critérios a serem utilizados em cada caso concreto para aferição desse valor, ressaltando, contudo, a possibilidade de uma apreciação negativa pelo Poder Judiciário.

Não se pode negar ao legislador, no entanto, uma certa discricionariedade na fixação dos valores do mínimo elementar.<sup>415</sup> Todavia, essa liberdade está longe de ser absoluta e não prescinde de uma racionalidade aceitável, indicada normalmente em dados estatísticos adrede elaborados para parametrizar a proteção exigida, tendo em vista que nem mesmo no momento pré-jurídico, de criação do legislador, pode-se admitir arbitrariedades, posto que necessariamente irão refletir sobre o juízo de constitucionalidade que vai crivar o produto legislativo<sup>416</sup>. MILLÁN já chamava a

---

<sup>415</sup> CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 156, à propósito do tema, sintetiza a relatividade no estabelecimento do valor existencial, quando afirma: “*Por consiguiente, el estudioso del Derecho tributario puede elaborar propuestas razonables de la riqueza que – a su juicio – debe permanecer exenta, pero consciente en todo momento de la relatividad que poseen las afirmaciones vertidas en este sentido, ya que únicamente pueden pretender una mera interpretación de la mencionada convicción social.*” O influente Tribunal Constitucional alemão, certa feita, afirmou, em sentença, que, para a proteção do mínimo vital, poderia o legislador fixá-lo discricionariamente, conforme registrou FERNANDO ZILVETTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 209, nota n. 491: “*Decisão de 25.9.1992, publicada no FR 1992, 810. (...) ‘As necesidades existencias ditam, segundo a norma constitucional, o limite inferior para a cobrança de imposto de renda. Mas isso não significa que, de antemão, todo contribuinte deva ser isentado com um valor de rendimento não tributável correspondente ao mínimo existencial. Cabe ao legislador decidir sobre a forma de fazer jus a esse preceito do direito constitucional...*”. Do mesmo modo MOSCHETTI, El principio de la capacidad contributiva, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, *op. cit.*, p. 271, quando assevera, porém, que discricionariedade não quer dizer arbitrariedade: “*Ciertamente, en la fijación concreta del quantum debe admitirse un amplio espacio de discrecionalidad, pero existe también un límite constitucional añadido respecto de la prohibición general de arbitrariedad.*” Já à página 272, nota n. 115, da mesma obra, informa o mesmo posicionamento também da Corte alemã, no sentido de rejeitar qualquer tipo de arbitrariedade e as situações onde claramente não há vínculo com a realidade: “*En sentencia de 22 de febrero de 1984, la Corte Const. alemana ha afirmado que ‘en la consideración fiscal de los deberes de mantenimientos necesarios el legislador no puede poner limites fuera de la realidad. La discrecionalidad legislativa no puede, por tanto, alejarse de la realidad’ (en el mismo sentido, otras dos sentencias del mismo juez de la fecha 4 octubre 1984 y 17 octubre 1984, siempre relativas a deberes de mantenimiento).*”

<sup>416</sup> A exposição de motivos, embora não tenha força normativa, seguramente possui papel importante na orientação da interpretação do dispositivo legal, constituindo-se como explicitadora das fontes materiais da lei. Por exemplo, na lei espanhola 40/1998, que trata do imposto de renda e de sua proteção existencial, a exposição de motivos expressamente informa que se considera renda disponível “*...la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependen.*” Na lei

atenção para que essa discricionariedade não fosse confundida com arbitrariedade legislativa:

*...lo cierto es que dichas sentencias son un claro ejemplo de cómo el Tribunal Constitucional, planteada la cuestión, puede perfectamente pronunciarse sobre la insuficiencia de la cuantía correspondiente a aquellas figuras constitucionales que, como el mínimo exento, otorgan al legislador un amplio espacio de discrecionalidad para su determinación, ya que en un Estado de Derecho no puede crearse nunca un ámbito de arbitrariedad*<sup>417</sup>.

De toda sorte, MOSCHETTI já sublinhava o fato de que a apreciação pelos juízes deveria ser apenas quanto à adequação ou não de determinada norma aos comandos de proteção do mínimo existencial, e jamais no sentido de estabelecer valores que considerassem necessitados de proteção sob o manto do mínimo indispensável, como fizeram os Tribunais Constitucionais da Alemanha e da Itália.<sup>418</sup>

MOSCHETTI advogou a possibilidade de revisão judicial<sup>419</sup> e criticou a sentença da Corte Constitucional da Itália, que decidiu no sentido de que seria exercício do poder discricionário do legislador estabelecer o valor que corresponde ao mínimo existencial e, portanto, insuscetível de apreciação pelos tribunais<sup>420</sup>. Afirmou que devem os tribunais

---

anterior, no entanto, Lei 18/1991 – MARÍN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 53, nota n. 114 -, informa que o conceito de renda disponível não seria aplicável ao direito espanhol: “*Aunque pueda resultar evidente para quienes conocen la regulación del Impuesto, hay que constatar expresamente que el Impuesto sobre la Renta en España no se basa en el concepto de ‘renta disponible’ para determinar el objeto imponible. Vid. Al respecto Agulló Agüero, A., Estructura de la imposición...cit., p. 23 y ss., onde se describen diversos conceptos de renta y se pone de manifiesto la existencia de una ‘cierta identificación entre capacidad económica y renta fiscal’ (p. 51), criticada a sua vez por la autora porque ‘no seu puede decir que haya un solo concepto de renta que se adapte al principio de capacidad contributiva, como tampoco se puede decir, en línea de máxima, que un determinado concepto de renta ‘realiza’ mejor que otro el referido principio’ (p. 53 y s.). Lo cual, pese a referirse a una regulación ya derogada, podemos considerar igualmente de aplicación a la vigente en la actualidad.*”

<sup>417</sup> **El mínimo...**, *op.cit.*, p. 73.

<sup>418</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 270, afirmou: “*Le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstrato, pero no le está impedido de apreciar la insuficiencia cuando sea evidente para cualquiera, sin sombra de duda.*”

<sup>419</sup> *Idem*: “*No es del todo exacta la tesis de la Corte Constituzionale, según la cual la cuantía de la cuota constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador (Sentencia de 1968) y, como tal no susceptible de revisión. Si la Constitución habla de retribución ‘suficiente’, no se puede negar de modo absoluto al juez constitucional el poder de decidir lo que contradice tal concepto (...). Excluir el juicio incluso en estos casos de patente irracionalidad significa ignorar la norma de la Constitución.*”

<sup>420</sup> *Ibidem*, p. 271, onde aponta que em relação ao princípio da igualdade, o tribunal já havia decidido no sentido de que o poder discricionário pode ser apreciado pelos Tribunais: “*...precisamente la Corte Constituzionale, em materia de igualdad, há dejado consolidado el principio de que el ejercicio de la discrecionalidad puede ser sometido a control si es manifestamente arbitrario e irracional, y en materia*

fazer apenas apreciação negativa das normas que eventualmente não atendam a esse princípio, sem, contudo, estabelecer por si mesmos critérios ou o “*quantum*” que entendam correto e que mereça a proteção por esse princípio, eis que isso é tarefa afetada à discricionariedade legislativa, que não pode perder de vista, evidentemente, os comandos ou determinações extraídos do texto constitucional.

Não foi esse, contudo, como acima exposto, o caminho seguido pela Corte Constitucional alemã, que, além de ter reconhecido sua competência para apreciar a constitucionalidade dessa questão, foi mais além, e estabeleceu por si mesma quais seriam os critérios que deveriam ser utilizados para a configuração dos valores a serem protegidos a título do mínimo indispensável, utilizando-se, para tanto, dos valores das prestações sociais pagas pelo Estado alemão por programas de ajuda a famílias pobres, e afirmando que o mínimo existencial deveria ser igual a esse valor<sup>421</sup>.

Consideramos que não deve prosperar no Brasil, a posição tomada pela Corte italiana, mas que também a atitude de legislar ativamente, da Corte alemã, não está em consonância com o melhor proceder admitido pelo Direito brasileiro, já que violaria nessa medida, a tripartição de funções, cláusula pétrea prevista na Constituição em vigor (art. 60, parágrafo 4º, III). Nessa medida, os critérios para estabelecimento do conteúdo do mínimo a ser protegido, devem, em rigor, estar afetados ao legislador, que, sempre à luz dos mandamentos constitucionais, notadamente aos parâmetros indicados no texto constitucional como balizas para determinar a proteção existencial, deve bem desempenhar sua função e exercer sua criatividade legislativa, no sentido de estabelecer critérios precisos, que se possam aproximar ao máximo do comando constitucional de proteção do mínimo existencial. O estudioso do tema:

*...puede elaborar propuestas razonables de la riqueza que – a su juicio – debe permanecer exenta, pero consciente en todo momento de la relatividad que poseen las afirmaciones vertidas en este sentido, ya que unicamente pueden pretender una mera interpretación de la mencionada convicción social*<sup>422</sup>.

---

*de presunciones legales ha vinculado la legitimidad a criterios de ‘comun experiencia’, de ‘lógica’ y a límites de ‘prudencia’ y ‘racionalidad’. Por qué no aplicar entonces los mismos principios en materia de determinación del mínimo exento?”*

<sup>421</sup> Confira-se, a respeito da jurisprudência do Tribunal Alemão, notadamente quanto a essas sentenças, o multicitado MARIN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 31-49.

<sup>422</sup> CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 156.

A despeito dos ensinamentos do mestre espanhol, não se pode furtar, o jurista, de observar seu ordenamento jurídico e buscar nele critérios específicos para parametrizar o valor existencial, ainda que apenas no sentido de apontar balizas ou marcos determinados por uma imposição de coerência que o sistema jurídico deve ostentar. É o que se tentará fazer mais adiante, no terceiro capítulo deste trabalho.

Por ora, é interessante notar, para ilustrar, que, embora nunca se tenha feito menção expressa, no texto infralegal, sobre o mínimo indispensável, já se observa, em algumas passagens, como no imposto de renda da pessoa física, por exemplo, que o legislador brasileiro vem, ainda que de maneira intuitiva, estabelecendo critérios de proteção desse patrimônio mínimo voltado à sobrevivência das pessoas.

MILLÁN<sup>423</sup>, desde logo, ressalta que se trata da questão mais difícil de concretizar: a determinação do valor do mínimo vital; MARTÍNEZ LAGO<sup>424</sup> identifica-o com o salário mínimo interprofissional; enquanto DIEGO MARÍN BARNUEVO FABO<sup>425</sup> propõe a média ponderada de todas as prestações assistenciais que são concedidas pelas Comunidades Autônomas na Espanha.

Para o Tribunal Constitucional alemão, no entanto, esses valores só poderão ser iguais ou maiores dos que as prestações subvencionais que o Estado presta aos cidadãos necessitados, conforme assinalou DIEGO MARÍN BARNUEVO FABO:

*Así, por una parte, y en lo que se refiere a la exención del mínimo existencial del sujeto pasivo, deja claro que su cuantía debe ser igual o mayor que las prestaciones sociales reconocidas por el legislador para quienes carecen de recursos. En este sentido afirma que “para la determinación del mínimo existencial se puede atribuir una importancia decisiva a las prestaciones de ayuda social, las cuales sirven para garantizar este mínimo existencial, y son fijadas en función del consumo y adaptadas regularmente a las variaciones del coste de la vida”*<sup>426</sup>.

---

<sup>423</sup> *Idem.*

<sup>424</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 71 et seq.

<sup>425</sup> *Idem.*

<sup>426</sup> *Ibidem*, p. 43. Na mesma oportunidade, às páginas 44-45, observa que o Tribunal alemão ainda ressalta que esses valores, embora sejam tomados como parâmetros mínimos para pagamento do mínimo existencial, não podem ser levados em consideração para efeito de determinar o valor do mínimo vital referente ao imposto de renda, já que aquelas subvenções, que formam a rede de proteção existencial, têm finalidades específicas e não podem ser compensadas com essas: “*Finalmente, y sobre una última cuestión decisiva – sobre todo en Alemania – para el enjuiciamiento de la suficiencia del sistema en la protección del mínimo existencial, consistente en determinar si otras prestaciones sociales con finalidades específicas deben tomarse en consideración o no a estos efectos, el Tribunal manifiesta que no. Y justifica su negativa por el hecho de que las prestaciones sociales para fines determinados, aunque en cierto modo pueden*

Notadamente quanto à Espanha, o eminente professor DIEGO MARÍN BARNUEVO FABO utilizou-se de critérios inovadores contidos naquelas sentenças, para aplicação ao mínimo existencial do imposto de renda, mormente quanto ao critério para estabelecimento do valor exato da renda que representa o mínimo indispensável, também aqui para efeito de não sofrer imposição tributária do imposto de renda da pessoa física no Direito espanhol<sup>427</sup>.

Para esse fim, baseou-se no critério da renda mínima garantida pelo Estado alemão ao cidadão de baixa renda, que também encontra similar na assistência social espanhola – conhecida como “*salário social*” – que constitui um valor assistencial prestados pelas Comunidades Autônomas para os cidadãos espanhóis necessitados, e que compreenderia – pela assunção desse critério fornecido pela jurisprudência alemã – ao valor exato que recebem esses despossuídos da população espanhola, porque, em princípio, o Estado lhes paga o valor mínimo necessário e indispensável à sua sobrevivência<sup>428</sup>. Esse valor seria então considerado expressão do mínimo existencial para efeito de não sofrer tributação do imposto de renda da pessoa física na Espanha<sup>429</sup>.

---

*suponer un alivio en las cargas económicas de sus beneficiarios, tienen una finalidad específica y distinta de la de garantizar las condiciones mínimas de una vida digna; y además, se encuentran en un círculo de exigibilidad jurídica sustancialmente distinto a la protección del mínimo existencial, por lo que en ningún caso deben computarse a efectos de valorar la efectiva protección jurídica de dicho mínimo existencial. Esta última apreciación creemos que también tiene una gran importancia, pues sirve para poner de manifiesto que la obligación de garantizar el mínimo existencial deriva de un mandato constitucional y es por tanto ineludible, mientras que, por el contrario, la promoción de otros fines sociales distintos se sitúa en un nivel secundario respecto a la anterior. Este distinto grado de protección deriva de la diferente fundamentación jurídica de las actuaciones de fomento, y es puesto de manifiesto por el Tribunal al afirmar que ‘una vez garantizada la exención de una cantidad por valor del mínimo existencial de los hijos, el legislador es libre de intensificar el aspecto social, aunque para ello tenga que aumentar las cargas tributarias’”.*

<sup>427</sup> Sobre esse critério importado do tribunal alemão e adaptado ao Direito espanhol, para o imposto de renda da pessoa física, vide o exercício lógico e matemático feito pelo referido professor para estabelecer objetivamente, para seu país, o valor exato da renda que é expressão desse mínimo vital e que, por isso, está fora do alcance da competência de tributar do Estado espanhol – *Ibidem*, p. 64-74.

<sup>428</sup> *Ibidem*, p. 70-71 - confira-se, sobre o valor dessa renda mínima assistencial paga em quantias diferentes por parte das Comunidades Autônomas que compõe o Estado unitário espanhol, a tabela de valores que representam, como média de pagamento por essas unidades estatais, o valor de 34.337 pesetas/mês para cada pessoa, o que equivale a aproximadamente R\$ 590,00 - considerando que 1 dólar equivalia a 135 ptas. e o dólar equivalia a R\$2,35, em 30.10.2008.

<sup>429</sup> Sobre o assunto do pagamento assistencial de renda mínima efetuado em vários países do mundo, como Holanda, Espanha, Canadá, França e Brasil, vide a obra escrita por vários sociólogos, sobre o assunto, e organizada por ALDAÍZA SPOSATIM - **Renda mínima e Crise Mundial – saída ou agravamento?** Especialmente sobre o programa de renda mínima no Brasil e erradicação da pobreza, confira-se a dissertação de mestrado defendida na Universidade de Brasília por LÚCIA BARROS FREITAS DE

É oportuno destacar que, embora o critério proposto também pudesse, em tese, ser utilizado no Brasil para identificação do valor do mínimo existencial a ser mantido a salvo da imposição do imposto de renda da pessoa física, em face, porém, do irrisório valor pago a título de renda mínima, não pode, na prática, ser considerado como valor mínimo para sobrevivência, porque evidentemente representa recurso que está aquém de fornecer renda para aplacar sequer as necessidades primeiras e mais elementares de uma família, eis que se encontra localizado abaixo da linha absoluta de pobreza e mostra-se notoriamente incapaz de financiar essas despesas mínimas.

Note-se que, como não é demais ressaltar, sequer poderia ser o valor do salário mínimo atual do Brasil, que, evidentemente, desserve para o fim de precisar exatamente o valor da renda que devesse ser considerado como mínimo existencial, para efeito de não sofrer imposição do imposto de renda da pessoa física no Brasil. Por outro lado, poder-se-ia utilizar, para fins da determinação desse valor de renda imune à tributação, critério encontrável na própria Constituição, como o valor do *salário mínimo materialmente constitucional* (art. 7º, IV), afastado evidentemente o valor que se observa na prática - atualmente em R\$415,00-, que, notoriamente, também não atende aos comandos previstos na Constituição e, portanto, da mesma forma não poderia ser expressão desse valor de renda intributável<sup>430</sup>. Parece, num primeiro momento, que o atual valor de isenção do imposto de renda se poderia aproximar mais de representar essa renda mínima e o próprio reconhecimento legislativo, ainda que apenas intuitivo do mínimo existencial no que toca ao imposto de renda no Brasil, mas se mostra, todavia, também insuficiente, conforme se demonstrará quando se tratar mais à frente da determinação do valor vital, já que as estatísticas indicam que o valor mínimo para a satisfação familiar deve ser maior.

Para o Brasil, portanto, nem o salário mínimo atual, nem a média das prestações assistenciais pode ser parâmetro para a proteção existencial, porque, claramente, podem

---

ALVARENGA - Direitos Humanos, Dignidade e Erradicação da Pobreza – Uma dimensão hermenêutica para a Realização Constitucional.

<sup>430</sup> “Art. 7º - (...) IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”

implementar no máximo uma vida precária e miserável para quem deles dependam<sup>431</sup>. Além disso, pela premissa diversa adotada por nós, de estender a aplicação da proteção vital para todos os tributos, a questão não se esgota apenas em determinar o mínimo material da renda, pois ela poderia dar resposta apenas à demanda de fixação de valor para o imposto de renda, deixando os demais tributos carentes de disciplina.

De outra parte, o valor das prestações assistenciais está muito mais atrelado ao que o Estado *pode* pagar, do que propriamente ao que *necessitaria* o cidadão para sobreviver. Para o Estado, vale a determinação da *reserva do possível* para justificar o seu inadimplemento social, já que suas políticas sociais dependem da disponibilidade financeira estatal, e não necessariamente, como seria o desejável, de quanto precisam os hipossuficientes para ter uma vida digna. Para a nossa realidade, nitidamente é essa a lógica que impera, o que é reforçado pelos valores insignificantes oferecidos a título de ajuda social, no Brasil, dado que, no máximo, alça a pessoa de uma condição de indigência para a de miserável oficial do governo.

Do mesmo modo, o salário mínimo nacional, claramente discrepante do comando constitucional, também opera sob uma lógica do que é *possível* pagar por parte do empregador, uma vez que, manifestamente, uma elevação do piso nacional para o valor do mínimo existencial necessário - de R\$2.025,99, de acordo com dados do DIEESE<sup>432</sup> -, causaria informalidade e desemprego, dado que esse valor é maior hoje do que a renda média nacional. Acrescente-se a isso a implementação de uma política tributária nefasta, que sobrecarrega a folha de pagamento dos empregadores, que desestimula a criação de postos formais de emprego, e teremos um cenário de caos, informalidade e desemprego

---

<sup>431</sup> MOSCHETTI, El principio de la capacidad contributiva, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, op. cit., T. I, p. 273 - já afirmava que valores irrisórios devem ser desconsiderados pelos tribunais: “Cuando las deducciones o las detracciones por cargas personales tienen carácter meramente simbólico, para nada indicativo de la realidad de la carga y, en consecuencia, hagan casi irrisorio el límite constitucional (y ello puede decirse hoy, por ejemplo, de las detracciones por cargas familiares), el legislador viola el principio de capacidad contributiva y la Corte tiene el deber de asumir las decisiones consiguientes.”

<sup>432</sup> Vale o registro de que o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócioeconômicos – DIEESE, instituto de credibilidade criado em 1955 para realizar pesquisas relacionadas às demandas sindicais, realiza estudos mensais para estabelecer o valor do salário mínimo necessário ou constitucional, que deve ser atualmente de R\$ 2.025,99, para o mês de agosto de 2008. Esse valor leva em consideração o valor mínimo para atender as garantias constitucionais para uma família de dois adultos e duas crianças. Para uma verificação da evolução do salário mínimo legal e do salário mínimo constitucional ou necessário, vide o sítio eletrônico do DIEESE, disponível em: [www.dieese.org.br](http://www.dieese.org.br), acesso em 5.6.2008.

acentuado, absolutamente incondizentes com os efeitos de uma proteção existencial desejada.

Tudo isso não significa dizer, todavia, que a proteção existencial não deve ser implementada. Ao revés, isso agrega motivos, agora sociais, para que o Estado deixe de tributar essa renda mínima, desde que se não pode dar conta de amenizar a miséria, com suas políticas sociais ignóbeis, não pode ele, por escopo estatal constitucionalmente determinado (art. 3º, III da CF/88), acentuar a miséria, na medida em que penetra indevidamente nessa riqueza existencial, retirando parte do que é totalmente afetado para a satisfação das demandas elementares das pessoas.

Somos mais propensos, portanto, examinando a nossa realidade jurídica, a atrelar o mínimo indispensável do imposto de renda ao salário mínimo *constitucional*, ou seja, àquele que tenha força econômica para satisfazer todos os valores previstos no artigo 7º, IV, da Carta da República em vigor, o que só poderia ser precisado por um órgão de estatística que estabelece o valor médio dessas necessidades no Brasil. Olhando para o direito infraconstitucional pode-se afirmar que a faixa de isenção do imposto de renda - valor atual de isenção para renda até R\$1.372,81- é a que mais se aproxima da proteção existencial, ainda que seja apenas uma quimera legislativa, considerado quase um ato de desprendimento do legislador e não uma obrigação constitucional, como de fato o é, se fizermos uma leitura atenta da Constituição. Num olhar extrajurídico entanto, esse valor, como já assinalamos, é insuficiente se contrastado com os dados do DIEESE, de forma que, para uma família, o valor encontrável por esse instituto de pesquisa, parece ser tradicionalmente mais adequado para uma proteção integral e eficiente de proteção vital.

O que releva mais o nosso estudo, no entanto, é apontar a condição de respeito a esse instituto, de tal modo que todo legislador, quando desenvolvendo seu mister, tivesse em conta sempre que, ao contrário de um ato de mero desprendimento de sua parte, ou de direcionamento de isenções por motivos políticos, entendesse, a exemplo do seu similar espanhol, que tem por *dever* constitucional, proteger a parcela patrimonial mínima sobre a qual vai incidir a exação que esteja criando ou ampliando.

De outra parte, a doutrina aponta três maneiras de fazer a proteção vital, quais sejam, o abatimento da base de cálculo, a alíquota zero e a faixa de não-incidência, desde logo prevista.



A legislação espanhola, com efeito, já prevê expressamente a proteção por último referida, como anota MILLÁN, sobre a Ley 40/1998, encarando-a com alguns problemas quanto ao valor estabelecido e quanto à dispensa de declarar a referida renda, mas anota a previsão expressa dessa proteção nessa fonte legislativa, com as seguintes palavras:

*...puede facilmente apreciarse como la exención del deber de declarar se produce cuanto da renta obtenida por el sujeto pasivo reúne ciertos requisitos tanto cuantitativos como cualitativos, destacando entre los primeros la obtención de rentas que no superen unas determinadas cuantías (con carácter general, 3.500.000 pesetas de rendimientos brutos del trabajo, 250.000 pesetas de rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención y una cuantía por determinar reglamentariamente de rentas inmobiliarias imputadas) que resultan muy superiores al nivel fijado para el mínimo exento en el propio impuesto (con carácter general se establece un mínimo personal de 550.000 pesetas), y discriminando los requisitos cuantitativos en función de la naturaleza tributaria de la renta obtenida...<sup>433</sup>.*

Logo, merecem atenção, ainda que de forma perfunctória e efêmera, os modos de determinação do valor da proteção existencial, consoante indicados pela doutrina: deduções da base de cálculo, alíquota zero e faixas de proteção mínima.

### ***1.17.2. Deduções da base de cálculo***

De modo geral, a doutrina estrangeira atribui a todos os critérios normativos do tributo a função de implementar a proteção existencial<sup>434</sup>; embora pareça não ser exagerado afirmar que é, no entanto, na dedução do mínimo existencial da base de cálculo, que esses valores são mais eficazmente protegidos. É claro que outros métodos podem chegar ao mesmo fim, como aplicação da alíquota zero, v.g., no entanto é mediante dedução da base imponível que a boa técnica tributária é melhor implementada. Se não há fato jurídico tributário na riqueza existencial por não existir capacidade contributiva, ela não deve sequer ser considerada na sua base de cálculo, que

---

<sup>433</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 74.

<sup>434</sup> Nesse sentido, veja-se por todos CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 150: “...a nuestro juicio, los elementos de cuantificación de los pagos a cuenta (...) deben responder también, como cualquier otro elemento estructural del tributo, a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica y, muy especialmente, del mínimo exento. (...) En nuestra opinión, todos los elementos estructurales del tributo son responsables del respeto a la riqueza que no manifiesta el nivel suficiente para considerarla objeto de tributación.”

tem função de confirmar o fato descrito na hipótese normativa, daí porque isso satisfaz a melhor técnica tributária.

O mundialmente respeitado publicista alemão KLAUS TIPKE também afirma sua convicção de que é da base de cálculo que se deve deduzir o valor correspondente a essa parcela que diz respeito à proteção existencial, conforme assinala ZILVETTI:

*TIPKE propõe, também, que o mínimo existencial pessoal esteja integrado numa tarifa, que opere diretamente na redução da base de cálculo. Para ele, tecnicamente, a aplicação dessa tarifa seria a forma mais adequada para atender ao princípio da capacidade contributiva. Com efeito, tanto uma pessoa de posses como aquele sem elas, têm necessidades básicas mínimas comuns, como alimentação, vestuário, moradia, etc., porém, disponibilidades diferentes. Assim, a simples aplicação do que chamamos de tabela mínima de isenção (Nullzone) permite que o imposto atinja, também, a renda indisponível de determinado contribuinte, ao passo que, segundo a sugestão de TIPKE, a fixação de um mínimo existencial, aplicado diretamente à base de cálculo do imposto, variável de acordo com a renda e os gastos pessoais e familiares, atenderia adequadamente à capacidade contributiva (sic)<sup>435</sup>.*

No entanto, como ressalta FRANCISCO GARCÍA DORADO, a dedução diretamente da base de cálculo tem o inconveniente de reduzir a progressividade, já que a base de cálculo para a incidência do imposto só será definida após as deduções possíveis diretamente na base de cálculo, de modo que o contribuinte poderá sair da faixa da incidência progressiva em que estaria originalmente inserido, para ingressar em faixa menos onerosa. Vejamos o registro desse autor:

*Se argumenta en su contra, que al detraer esta suma de la base imponible del impuesto a todos los contribuyentes se produce una mayor ventaja desgravatoria a medida que aumenta la base imponible del contribuyente. Esto viene producido por el efecto progresivo de la tarifa, basicamente, se produce un freno a la*

---

<sup>435</sup> **Princípios...**, op. cit., p. 207 - onde também se observa, na nota n. 489, citando HELMUT BECKER, que se registra decisão do Tribunal Constitucional de ofertar parâmetros para fixação da base de cálculo do imposto de renda, no seguinte sentido: “Uma outra solução poderia ser esta: fixar o mínimo existencial num patamar que inclua também as necessidades básicas. A decisão do Tribunal Constitucional de 25 de setembro de 1992, é um ponto de partida nessa direção. Nessa sentença, o Tribunal Constitucional procurou aproximar o mínimo existencial dos critérios que orientam o pagamento de benefícios sociais baseando-se na seguinte conta: valor normal anual + despesas com moradia + despesas com calefação + média de gastos extraordinários para a subsistência + adicional para pessoas economicamente ativas = demanda média de amparo social. Esta conta mostra que o Tribunal Constitucional já passou a incluir, no mínimo existencial algumas despesas que, no presente ensaio, foram relacionadas entre as necessidades básicas e que, mesmo ultrapassando o mínimo existencial, devem ser tomadas em consideração por estarem dentro do âmbito do princípio do estado do bem-estar social garantido pela Constituição.”

*progresividad al actuar sobre el tipo marginal, y por tanto, el resultado económico es de preservar un mínimo existencial mayor para los de mayor renta*<sup>436</sup>.

Embora a doutrina estrangeira aponte três modos diversos para o estabelecimento do mínimo vital - a redução da base de cálculo, a fixação de alíquotas zero em determinadas faixas de incidências ou a dedução de alíquotas - tecnicamente, se formos fiéis à premissa de que o fundamento da proteção existencial é a incapacidade contributiva, e considerando que é na base de cálculo que ela se manifesta de modo mais preciso, já que a base de cálculo reflete a dimensão econômica do fato jurídico tributário, traduzida em valores, parece ser aqui o local mais adequado para se observar a proteção existencial, pois, não havendo capacidade contributiva, não poderá esse valor financeiro estar incluído na base que reflete exatamente o tamanho da repercussão econômica da incidência.

Considerando, portanto, que o mínimo vital decorre da inexistência de capacidade contributiva, ela não pode ser alvo da incidência do tributo sob nenhuma forma. O estabelecimento apenas de deduções não atende corretamente ao comando de proteção e implementação do mínimo vital. É também o entendimento abalizado do professor DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO:

*Por nuestra parte debemos sumarnos a las críticas formuladas al fundamento de la sentencia comentado, pues estamos convencidos – como más adelante expondremos con mayor detalle – de que no es irrelevante la decisión sobre el instrumento jurídico utilizado para compensar los diversos gastos en que incurren los sujetos pasivos del Impuesto. Además, en este caso, por tratarse de gastos que necesariamente deben ser considerados por el legislador para discriminar la intensidad con que los sujetos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, creemos que deberían tener su correspondiente reflejo en la base imponible, por ser esta técnica normativa la más neutral a estos efectos, y, además, la más transparente, lo que permitiría contrastar con mayor facilidad la cobertura real que supone en la compensación de los gastos soportados por los sujetos pasivos*<sup>437</sup>.

Mais adiante, o citado autor ainda pondera, ao examinar a aplicação de deduções no cálculo do IRPF com base na lei anterior, que estava em vigor na Espanha e acabou por ser modificada em 1998:

---

<sup>436</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 192.

<sup>437</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 39.

*Además, las deducciones familiares del artículo 78 LIRPF operan sobre la cuota y no sobre la base. Lo cual es técnicamente incorrecto, pues la consideración de los gastos derivados de la atención del mínimo existencial de las personas a cargo del sujeto pasivo no es ningún beneficio fiscal, ninguna prestación social, sino la constatación de la minoración de la capacidad económica que debe tener reflejo en la base imponible. En efecto, el hecho de que se trate de un gasto ineludible, que minora la capacidad económica de los obligados a satisfacerlos, y que, en los términos anteriormente expuestos, goza de protección jurídica en la propia Constitución, determina que su consideración jurídica deba tener lugar en la base imponible. Y ello porque, como argumentara en abstracto M. Cortés, ‘la cuota impositiva tiene que corresponder a la capacidad económica del contribuyente, pero tal correspondencia sólo puede lograrse mediante la obtención de una base, que a su vez refleje la capacidad contributiva, ya que el tipo por sí solo no puede adecuar la cuota al principio de capacidad económica’<sup>438</sup>.*

Também é o entendimento manifestado por HERRERA MOLINA, ao observar que *“El importe necesario para mantener la existencia digna de la familia no constituye renta disponible y por tanto no debe incluirse en la base imponible”*<sup>439</sup>.

Ou ainda, quando registra também, o mesmo autor que:

*La única solución técnicamente correcta y transparente para garantizar el mínimo de existencia personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta es acudir a reducciones en la base. De este modo, la base refleja la verdadera capacidad económica (renta disponible) y la tarifa el porcentaje en que dicha riqueza contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos*<sup>440</sup>.

Entretanto, não há qualquer óbice prático em se observar, mediante outros mecanismos, a previsão da proteção existencial, com o mesmo resultado, já que a preocupação maior está em efetivar essa proteção, ainda que se sacrifique um pouco, por expediente questionável, a melhor técnica, pedindo vênias para o uso isolado e pontual de uma oportuna racionalidade maquiavélica.

---

<sup>438</sup> *Ibidem*, p. 82-83. Nas suas conclusões, na página 91, ainda pontifica: “*Todo lo cual podría ser evitado con facilidad si el legislador optara por la solución técnicamente más correcta, que consiste en reflejar la pérdida de capacidad económica derivada de la cobertura del mínimo existencial en el elemento de cuantificación previsto a tal efecto, esto es, en la base imponible.*”

<sup>439</sup> **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 14.

<sup>440</sup> *Ibidem*, p. 16.

### 1.17.3. Alíquota zero

Há, no entanto, entendimentos no sentido de que estabelecer alíquota zero igualmente atenderia à proteção do mínimo vital, como nos informa HERRERA MOLINA:

*Es cierto que no parecen existir inconvenientes constitucionales para estructurar el mínimo exento personal general mediante un tipo cero integrado en la tarifa (solución equivalente desde el punto de vista cuantitativo a una reducción uniforme de la base) o incluso mediante una reducción decreciente de la base (o una deducción fija de la cuota que produzca um efecto equivalente a la reducción en base del mínimo existencial para las personas con menor nivel de renta). Las dos últimas soluciones pueden equivaler a una reducción uniforme de la base combinada con un incremento de la progresividad, pero resultan injustificables desde el punto de vista técnico<sup>441</sup>.*

O estabelecimento da proteção mínima mediante alíquota zero induz à falsa impressão de que poderia a qualquer momento deixar de existir a não incidência sobre a referida riqueza, com o aumento da alíquota, que adveio de providência *benemérita* do legislador, decorrente de sua bondade, pois entendeu por bem criar por sua abnegação, uma isenção para desonerar aquela porção de riqueza do tributo considerada proteção vital. Como se a alíquota zero pudesse deixar de ser nula a qualquer momento. Daí a razão de entendermos, em consonância com a premissa de não incidência adotada, que, embora se possa até chegar ao mesmo resultado de desoneração do mínimo indispensável, ainda assim, faz-se por mecanismos tecnicamente questionáveis.

O raciocínio desenvolvido pelo ilustre professor titular da Universidade Complutense de Madrid, pode ser questionado por essas plagas, mormente se partirmos da premissa de que a natureza da proteção existencial está na incapacidade contributiva. Com efeito, uma das funções da base de cálculo - oportunamente assinalada por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>442</sup> - é no sentido de que ela deve confirmar a hipótese de

---

<sup>441</sup> *Idem.*

<sup>442</sup> **Curso de Direito Tributário**, p. 331-332: “Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b)

incidência, de modo que, em sendo o caso de não-incidência tributária, o bem existencial não poderia figurar na base de cálculo de qualquer tributo, exatamente porque a capacidade contributiva deve ser a medida de todos os tributos e, onde ela não existe, como é o caso da zona do mínimo vital, não pode existir a imposição de qualquer exação.

Assim, partindo dessas premissas, não podemos admitir qualquer outra solução, para a previsão existencial nos tributos, que não seja a sua exclusão absoluta da base de cálculo, inadmitindo, portanto, alíquota zero, que, além de poder ser aumentada, não teria base válida no patrimônio existencial para incidir.

Nesse diapasão, o professor HERRERA MOLINA acaba por ratificar que efetivamente não haveria outra solução, tecnicamente possível, que não seja o abatimento da base de cálculo:

*En lo que se refiere al mínimo personal variable y al mínimo familiar lá única solución aceptable consiste en sustraer en la base el importe de renta que no representa capacidad económica, por destinarse a atenciones personales y familiares imprescindibles para la existencia. En otras palabras, el mínimo existencial há de garantizarse para todos los contribuyentes con independencia del tipo marginal al que tributen. (...) Teóricamente las reducciones de la base podrían ser reemplazadas por otros mecanismos que produjeran un efecto equivalente, pero la solución plantearía inconvenientes técnicos inaceptables<sup>443</sup>.*

Contudo, tanto na Alemanha quanto na Espanha, em Portugal e em outros países existem modos diversos de preservação do mínimo indispensável, sendo tanto a redução da base de cálculo, quanto o estabelecimento de faixa específica de valor de proteção, quanto a redução mediante quotas<sup>444</sup>. Sobre o tema, vide novamente o sempre importante pensamento de HERRERA MOLINA:

---

*compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."*

<sup>443</sup> **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 16.

<sup>444</sup> Vide quadro feito por FERNANDO SERRANO ANTÓN - **Derecho Comparado**, *op. cit.*, p. 58 - quando faz um rol dos países e modalidades de implementação do mínimo vital no mundo: redução da base (Alemanha, Bélgica, Espanha, Estados Unidos, Grécia, Irlanda, Luxemburgo, Japão, Países Baixos, Reino Unido, Suécia, Suíça e Turquia); faixa de mínimo existencial diretamente prevista na lei (Alemanha, Austrália, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Suécia e Suíça); redução na quota (Áustria, Canadá, Dinamarca, Grécia, Islândia, Itália, Nova Zelândia e Portugal). Percebe-se, desse quadro, que, muitos países, conjugam mecanismos diversos para implementação do mínimo vital.

*Es cierto que el mínimo de existencia personal geral podría garantizarse mediante otros mecanismos, como un primer tramo cero en tarifa (equiparable desde un punto de vista cuantitativo a una reducción en la base); una reducción en la base decreciente con el mayor importe de la renta (lo cual equivaldría a establecer una reducción fija en la base y un aumento de progresividad en la tarifa) o incluso una reducción fija de la cuota (solución equiparable a una reducción de la base). Estas soluciones pueden garantizar el mínimo personal necesario para una existencia digna...<sup>445</sup>.*

Sobre os problemas decorrentes da determinação do mínimo vital, eles são provenientes das mesmas razões pelas quais se tem dificuldade de implementar a capacidade contributiva, vale dizer,

*dicha valoración se encuentra sujeta a las mismas variables de tiempo y espacio que confluyen en la interpretación del principio da capacidad económica – por lo demás, también presentes nella interpretación de cualquier otro principio constitucional -, lo que es perfectamente coherente con su consideración de reverso del citado principio<sup>446</sup>.*

Assim, tanto a proteção vital, quanto o princípio da capacidade contributiva, do qual entendemos que aquela provenha, dada sua natureza similar, enfrentam problemas semelhantes, que nunca impediram, evidentemente, de se tentar implementar em todos os lugares seus valores, o que deve ocorrer, com o tempo, com a proteção existencial.

#### **1.17.4. Deduções de alíquotas**

A redução nas alíquotas é também uma forma de implementar a proteção vital. Embora, como afirmamos, considerando nossa premissa de que é a base de cálculo que, tecnicamente, é a melhor para atender à proteção do mínimo vital, qualquer outra forma de a proteger está sujeita a críticas técnicas. Ainda assim, imbuídos da idéia de que se deve otimizar e maximizar os valores da Constituição, é, finalisticamente, justificável; de forma que, nesse contexto, é razoável aceitar algum prejuízo à melhor técnica, que não prejudique o sistema, nem sua unidade e coerência, se a finalidade de proteger a existência e a satisfação elementar das pessoas for efetivamente implementada, ainda que de forma simplista, apenas diminuindo-lhe a alíquota.

---

<sup>445</sup> **Derecho comparado...**, *op. cit.*, p. 16.

<sup>446</sup> CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 65.

#### **1.17.5. Fórmula da doutrina alemã**

Um dos juristas alemães mais respeitados, JOACHIM LANG, da Universidade de Colônia, propôs uma fórmula para determinação da renda disponível visando precisar, nesse particular, a proteção indispensável, conforme registro de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, nos seguintes termos:

*A renda disponível é o resultado da equação, segundo a qual seja possível extrair da renda ganha o mínimo existencial necessário para o homem e sua família. Esse cálculo da renda líquida foi sistematizado por Joachim Lang, que elaborou uma interessante equação nesse sentido. O autor elaborou uma fórmula que prevê uma combinação entre o splitting conjugal e a dedução dos gastos com alimentos para os filhos, de modo que cada contribuinte teria sua base de cálculo determinada da seguinte forma:  $\{a + b - c - (d1 + d2)\} / 2$ , onde 'a' e 'b' representam os gastos dos cônjuges, obtidos separadamente; 'c' representa os gastos com os filhos tal qual define o Código Civil, e 'd1' e 'd2' representam a soma do mínimo existencial correspondente a cada cônjuge, de acordo com as disposições previstas nas legislações assistenciais. A tributação dos filhos, por essa regra, é calculada pela diferença entre o seu mínimo existencial e os valores obrigatórios recebidos de seus pais<sup>447</sup>.*

Esta fórmula, evidentemente, é pré-jurídica e deve, como as estatísticas, - tratadas mais adiante - orientar o legislador, no momento da elaboração legislativa da proteção vital.

#### **1.17.6. Determinação do mínimo existencial na Espanha**

O professor espanhol ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL já registrava a dificuldade de estabelecer o mínimo vital, quando afirmava

*En primer lugar, la dificultad para definir lo que há de entenderse por mínimo vital de subsistencia y dotar a esta definición de la flexibilidad necesaria para adaptarse a las variaciones monetárias. A este respecto es de alabar, no obstante su inevitable inconcreción, una disposición como la contenida en el artículo 15 de la anterior Constitución brasileña, que o declaraba explícitamente<sup>448</sup>.*

---

<sup>447</sup> FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, *Princípios...*, op. cit., p. 218.

<sup>448</sup> El principio de Igualdad, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes**, p. 234.



Na Espanha, como já assinalado, temos a legislação do imposto de renda, estabelecendo de forma expressa essa proteção, e precisando seus valores para os contribuintes individuais de acordo com os requisitos legais. A Ley 18/1991, sobre o imposto de renda, já previa a proteção existencial, embora ainda não a mencionasse expressamente. Foi na Ley 40/1998 que, pela primeira vez, a legislação espanhola reconheceu expressamente e com todas as letras, que se deveria respeitar o mínimo existencial individual e familiar. Nesse sentido, vide CENCERRADO MILLÁN:

*En sintonía con el pensamiento anterior, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entró en vigor el 1 de enero de 1999 (y que se aplicará a las liquidaciones que se efectúen en el año 2000), establece expresamente que su objeto lo constituye la renta, de modo que ‘gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta discrecional, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar’ (art. 2.2.). De este modo, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace referencia, por primera vez, al objeto del tributo, lo que, a nuestro juicio, supone un indudable acierto en la medida en que contribuye a normalizar el uso de este concepto jurídico, que debería aparecer formulado en todos los tributos con la finalidad de poner de manifiesto la capacidad económica gravada en cada caso. (...) especialmente en lo referente a la renta eximida en concepto de mínimo exento, distinguiéndose ahora explícitamente un mínimo personal y un mínimo familiar<sup>449</sup>.*

À guisa de ilustrar o respeito e a efetividade dessa categoria, plasmada em vários textos legais espalhados por diversos países europeus, vide a tabela abaixo da legislação espanhola, que retrata um exemplo de proteção existencial, na seguinte medida<sup>450</sup>:

550.000 pesetas anuais (regra geral)
650.000 pesetas anuais se o contribuinte tiver mais de 65 anos
850.000 à 1.150.000 pesetas de acordo com grau de incapacidade previsto em lei

Existem ainda muitas outras regras, previstas na legislação espanhola, de proteção do mínimo vital, cujos montantes variam de acordo com diversos fatores como

<sup>449</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 157 e 158.

<sup>450</sup> Art. 40.2 da Ley 40/1998 (LIRPF).

estar casado, número de descendentes<sup>451</sup> - filhos, netos, bisnetos etc<sup>452</sup> -, necessidade de material escolar, existência ou não de deficiências, grau de deficiência verificada, existência de ascendentes dependentes com mais de 65 anos, etc<sup>453</sup>; de modo tal que procura precisar e efetivamente personalizar a proteção do mínimo indispensável, que terá sua gradação estabelecida em complexos cálculos de verificação.<sup>454</sup>

Diante da impossibilidade de adoção das práticas estrangeiras, em face das premissas diversas que adotamos, de atribuírmos a proteção mínima a todos os tributos, e também em face de uma realidade econômica muito diversa, que não permite, por exemplo, adotar os valores assistenciais como parâmetro, dada a sua insignificância, e também porque não vislumbramos, no direito positivo brasileiro, dados consistentes para fixarmos mecanismos de valor, somos obrigados a reconhecer que é o legislador que terá

---

<sup>451</sup> Interessante notar que a lei do imposto de renda anterior (LIRPF/1991), na Espanha, previa idade de 30 anos para ser admitido como dependente, diminuído para 25 anos com a LIRPF/1998 – JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, **Regulación...**, *op. cit.*, p. 35.

<sup>452</sup> Interessante notar que a LIRPF na Espanha, não impõe limitação sobre a natureza da descendência para permitir a proteção, conforme explica JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, *idem*: “...el art. 40.3.1º, b, de la LIRPF no impone limitación alguna al grado de parentesco. Por tanto, puede aplicar este mínimo cualquier contribuyente que conviva con descendientes que no sean sus hijos (ejemplo: sus nietos, bisnietos, etc). Incluso, puede suceder que conviva con hijos solteros menores de veinticiono años e, a su vez, con los hijos de éstos.” (*sic*).

<sup>453</sup> Referida exigência, de que o ascendente tenha mais de 65 anos - além de outros requisitos exigíveis ao mesmo tempo -, tem sido criticado e tido com inconstitucional à luz da proteção existencial, já que o fato de ter mais de 65 anos nenhuma relação deveria ter com a possibilidade ou não de gerar valores de proteção existencial, porque o que importa para essa concessão deve ser o fato de estar ou não sob a dependência econômica dos filhos. Também é necessário para este seja considerado dependente, que receba salário inter-profissional de 70.680 pesetas/mês (valores de 2000), o que gerou muitas críticas, já que esse valor é muito menor do que a regra geral estabelecida para proteção existencial, o que é um contra-senso já que admite que o idoso com essa renda/mês teria direito à gerar a proteção existencial por parte do seu descendente que lhe sustente, porque necessitaria de proteção econômica de seus filhos, mas estabelece como valor geral de proteção existencial, apenas 550.000 anuais, ou seja, somente 45.833,33/pesetas mês, vale dizer, o requisito para o idoso ser dependente é o salário interprofissional, que é maior do que o valor da proteção existencial prevista para o indivíduo, sendo que esse valor, na pior das hipóteses, deveria ser igual ao salário mínimo. Nesse sentido, vide JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, **Regulación...**, *op. cit.*, p. 31-32, quando afirma: “Un tema diverso es que resulta criticable que se exija superar una edad determinada, pues, a efectos de determinar la renta disponible del contribuyente, aquél hecho es irrelevante. Lo único decisivo es que el contribuyente mantenga económicamente al ascendiente. Por ello, nos encontramos ante una medida con una clara finalidad extrafiscal que no responde a las características del mínimo personal y familiar. Finalidad que no es otra que incentivar a las unidades familiares para que asuman a sus mayores en su hogar. Ello es loable pero cada mal con el fundamento del indicado mínimo.” Quanto à crítica sobre o valor do mínimo existencial a ser protegido, individualmente, ser menor do que o valor estabelecido como requisito para o idoso ser considerado como dependente, vide MARÍN-BARNUEVO FABO, **Artículo 40. Mínimo personal y familiar.** p. 33, *apud* JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ, **Regulación...**, *op. cit.*, p. 33, nota n. 59.

<sup>454</sup> *Ibidem*, p. 26-30: onde se encontram vários exemplos analíticos de cálculos que personalizam de modo bastante preciso o montante de proteção existencial a que determinado contribuinte terá direito na Espanha.

o difícil papel de estipular os seus valores, daí porque os dados estatísticos, adiante tratados, deverão, necessariamente, ser fonte material para a produção legislativa de proteção mínima elementar.

DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO denota que é possível fazer abatimento, quanto ao imposto de renda da pessoa física, até que o dependente alcance 30 anos, desde que ele não receba mais que o salário mínimo. Do mesmo modo para os ascendentes com mais de 65 anos, possibilidades que são expressões da proteção existencial familiar.<sup>455</sup>

Também examinou os valores pagos a título de pensão alimentícia para os dependentes, entendendo que na Espanha esses valores são isentos para quem os recebe, mas, para nossa surpresa, afirma que não representam a proteção existencial, já que apenas teriam a função de evitar que essa renda, já tributada quando liquidada pelos pais, fosse novamente tributada quando transferida aos filhos<sup>456</sup>. No Brasil, vale a lembrança de que há abatimento da base de cálculo para o alimentante e tributação para o alimentado.

#### ***1.17.7. O dado estatístico como fonte material das normas tributárias de proteção existencial***

Nada obstante a proteção mínima ser um valor universal, constituído como conceito lógico-jurídico, não se pode afastar o entendimento de que o mínimo existencial é um valor histórico, vale dizer, é datado no tempo e no espaço, de tal modo que a sua dimensão varia de acordo com a época e a sociedade examinada. Nesse sentido ensina CENCERRADO MILLÁN, afirmando que “*El mínimo social estaría representado por*

---

<sup>455</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 61-62, examinando a antiga legislação do imposto de renda da Espanha.

<sup>456</sup> *Ibidem*, p. 63, onde se lê: “*Nos referimos a la disposición contenida en el art. 9. Uno.K LIRF, en virtud de la cual se declaran exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial; pero inmediatamente hay que advertir que sería un error considerar que dicho precepto contiene un beneficio de los que estamos considerando, pues el importe de dichas anualidades ya ha sido objeto de gravamen en todo caso en la liquidación de los padres obligados a satisfacerlas y, por tanto, con el reconocimiento de esta exención sólo se viene a impedir que dicha cuantía sea sometida nuevamente a gravamen en el momento de ser transferida a los hijos beneficiarios. Por tanto, este precepto no tiene transcendencia alguna en la valoración de los beneficios fiscales establecidos para preservar el mínimo existencial familiar.*”

*la renta indispensable para aquel tenor de vida que viene considerado como mínimo en una determinada sociedad o en un momento concreto.*”<sup>457</sup>

É ainda peremptória sua idéia no sentido de que o valor devido não pode ser determinado *a priori*, tanto pela sua historicidade, quando por se tratar de **conceito indeterminado**<sup>458</sup>, elástico, cuja precisão depende de muitas condicionantes, como lugar, tempo, costumes, preços, política etc, que não podem ser apreciados desde logo, cabendo aos técnicos e políticos traduzir em dados concretos a justa distribuição na proteção vital:

*“Corresponde al político y al técnico traducir en concretos datos cuantitativos los principios de justa distribución de los impuestos formulados sobre el plano teórico. Em definitiva, como afirma Naharro Mora, ‘han corrido rios de tinta para tratar de llegar al establecimiento teórico de cuál sea el limite de renta exenta. Esta discusión es innecesaria tan pronto como se percibe que el mínimo de existencia es un concepto elástico, dependiente de factores de lugar, tiempo, costumbre y precios variables, que no pueden conducir a ninguna solución unívoca del problema. El mínimo de existencia tiene que ser en la teoría de la Hacienda un dato, esto es, un magnitud conocida, de la que dicha teoría no puede proveer por mucho que se esfuerce en conseguirlo.*”<sup>459</sup>

Considerando-se a impossibilidade constatada pela doutrina estrangeira de estabelecer desde logo o valor mínimo indispensável, e não vislumbrando no direito nacional razão para pensar de modo diverso, não cabe outra vereda que não seja atribuir ao legislador o mister de se conduzir por dados estatísticos confiáveis para a determinação de cada valor a ser considerado como de mínimo material para as distintas espécies tributárias, de maneira que esse dado deve constituir-se em fonte material necessária na elaboração legislativa.

Esse parâmetro de se utilizar os dados de institutos de estatística para estabelecimento do mínimo indispensável para o imposto de renda é amiúde utilizado pelos legisladores europeus para fins de precisar, com alguma segurança e com um

---

<sup>457</sup> **El mínimo exento...**, *op. cit.*, p. 26.

<sup>458</sup> Vale a crítica bem posta pelo ministro EROS ROBERTO GRAU – **O direito posto e o direito pressuposto**, p. 146-147 – sobre essa expressão de uso corrente dos juristas: “...*todo conceito é uma suma de idéias que, para ser conceito, tem de ser, no mínimo, determinado (...) a reiteradamente referida ‘indeterminação dos conceitos’ não é deles, mas sim dos termos que os expressam.*”

<sup>459</sup> *Ibidem*, p. 27.

vínculo com a realidade, o valor a ser protegido a esse título, consoante anota JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ:

*Para la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar, y aunque del tema se ocupa outro de los capítulos de la presente obra, se há partido de la encuesta de presupuestos familiares que elabora el Instituto Nacional de Estadística, por lo que aquélla es plenamente aceptable, aunque se han levantado voces em sentido contrario.*<sup>460</sup>

Do mesmo modo em Portugal, conforme informa JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES:

*O princípio da capacidade contributiva impõe, igualmente, que o mínimo isento do pagamento de impostos seja ajustado à realidade. É certo que pela referência à capacidade contributiva não se obtém nenhum critério mensurável que dê uma indicação relativamente forte do rendimento mínimo que não pode ser destinado ao pagamento dos impostos. Todavia, sempre se devem levar em conta as circunstâncias concreta relativas à pessoas (não descurando sinais exteriores relevantes como, por exemplo, o custo de vida) para a determinação desse montante.*<sup>461</sup>

JAVIER FERNÁNDEZ cita DIEGO MARÍN BARNUEVO-FABO e J. I. RUIZ TOLEDANO como vozes discordantes, embora se observe pela leitura da transcrição abaixo que a sua insurgência está apenas em perceber que os valores eventualmente estabelecidos não estavam de acordo com o salário interprofissional exigido pela Constituição. Confirmam-se suas palavras:

*En opinión de Marin Barbuebo-Fabo (sic), 'lo que si parece cuestionable es que la cuantía establecida con carácter general como mínimo personal general sea inferior al salario mínimo interprofesional vigente este mismo año. Sobre todo a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional em relación com las declaraciones legales de inembargabilidad, cuya fundamentación equipara el salario mínimo interprofesional con la cantida necesaria para asegurar las condiciones de vida digna de la persona garantizadas en el art. 10 CE (SSTC 113/1989, de 22 de junio, y 158/1993, de 6 de mayo) (Artículo 40. Mínimo personal y familiar', op. cit., p. 309). También J. I. Ruiz Toledano, 'La tributación de la familia em la vigente Ley 18/1991 y en el Proyecto de Ley del IRPF', op. cit., p. 19.*<sup>462</sup>

---

<sup>460</sup> Regulación..., op. cit., p. 24.

<sup>461</sup> Algumas reflexões..., op. cit., p. 13.

<sup>462</sup> Regulación..., op. cit., p. 24, nota de rodapé 35.

Na Alemanha FRITZ NEUMARK, em várias passagens cita os organismos oficiais de estatísticas para fins de precisar a proteção vital<sup>463</sup>.

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO inclusive ressalta, citando o Tribunal alemão, a busca de parâmetros para objetivar os valores do mínimo material, quando ressalta que *“para la cuantificación del mínimo existencial de los hijos, es posible basarse en valores calculados estadísticamente, o también en la cuantía que las normas establecen para los pagos de atención a sus necesidades.”*<sup>464</sup> Evidencia ainda, o mesmo autor, a inexorável necessidade de se fazer correção monetária de quaisquer que sejam os valores estabelecidos a título de mínimo material.<sup>465</sup>

Esse raciocínio vale também para o Brasil. Se, no entanto, eventual instituto de pesquisas e estatística utilizado como fonte estabelecer como valor mínimo do salário constitucional valor nitidamente discrepante do que se considera como razoável, vale o comando constitucional e não o resultado inverossímil apresentado. Daí porque interessante que esses institutos sejam confiáveis e tradicionalmente eficientes, de preferência com participação de todos os setores da sociedade, para que esses valores possam ser levados em consideração pelo governo no sentido de estabelecer o mínimo vital e ganhem assim, confiabilidade nos números que apresentarem<sup>466</sup>.

---

<sup>463</sup> **Principios de la imposición**, p. 96, como à guisa de exemplo, se pode observar na seguinte passagem: *“Supongamos que el mínimo vital de un individuo que vive solo (fuera de todo vínculo familiar) asciende, a juzgar por los cálculos del organismo oficial de estadística...”*.

<sup>464</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 43-44.

<sup>465</sup> *Ibidem*, p. 72-73: *“Y esa insuficiente corrección monetária se pone de manifiesto todavía con mayor claridad en los años siguientes. (...) Si bien es preciso asimismo destacar que la corrección de los efectos de la inflación practicada en la escala de tipos de gravamen desde esse primer año de aplicación de la ley no há reflejado suficientemente el incremento del coste de vida producido, y que ello há supuesto una progresiva pérdida de eficacia de la medida considerada en orden a eximir de gravamen el mínimo existencial del sujeto pasivo, lo que podría ser considerado contrario a los principios de justicia tributaria considerados.”*

<sup>466</sup> Existem no Brasil vários institutos de pesquisa tradicionalmente confiáveis, alguns ligados ao governo, como o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA, ligado ao Núcleo Estratégico da Presidência da República, que é uma fundação pública federal e fornece dados que serão utilizados para determinar políticas públicas do Governo, conforme se pode observar do sítio eletrônico [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br). Para ilustrar a autonomia nas pesquisas que desenvolve e publica, independentemente de contrariar interesses arrecadatórios do Governo, divulgou recentemente o estudo Justiça Tributária: Iniquidades e Desafios – IPEA - Maio de 2008, estatística interessante sobre o impacto na pobreza da diminuição da alíquota da COFINS e da modificação das faixas do IRPF, que deveriam ostentar, segundo esse estudo, doze alíquotas, variáveis de 5% à 60%, bem como deveria ser criado o IGF com alíquota de 1%, para compensar a perda com a redução da COFINS, sendo que, tudo somado, resultaria numa diminuição de 10,2% da pobreza no Brasil, ou seja, com essas medidas, retirar-se-ia da faixa de pobreza cerca de 6,4 milhões de brasileiros. Só a eliminação da COFINS, pelo seu impacto nos preços de produtos e serviços, resultaria na diminuição da pobreza em 32,5%, segundo

CENCERRADO MILLÁN chama a atenção para o fato de que, embora seja discricionária a determinação pelo legislador do mínimo material, ele não poderia subverter o comando constitucional, ao se tributar pequenas quantias que, de tão modestas, não poderia nem mesmo ser qualificada como mínima. Vejamos suas palavras:

*...no puede llegar hasta el punto de subvertir la regla enunciada en la Constitución, llamando a la contribución también a los titulares de una renta de cuantía tan modesta que no pueda definirse ni siquiera como mínima. (...) [E continua, citando GIARDINA como] pionero em resaltar el amplio margen de discrecionalidad del que dispone el legislador pra fijar la cuantía del mínimo vital, sin que por ello pueda sostenerse sua absoluta arbitrariedad y en proponer criterios que sirvan para efectuar adecuadamente dicha cuantificación, como son la riqueza del país y el volumen de su presupuesto.*<sup>467</sup>

FERNANDO AURÉLIO ZILVETI no Brasil também já manifestava a necessidade de se levar em consideração dados estatísticos na determinação existencial a ser levada em consideração pelo legislador, sugerindo que por aqui, dada sua extensão continental e a diversidade de capacidades contributivas, que houvesse uma determinação existencial regional, de modo a atender assim exatamente o respeito ao princípio da capacidade contributiva:

*Por meio de quadros fornecidos por um censo demográfico e social, pode o legislador obter os custos necessários para a sobrevivência de um cidadão e ou de sua família. Tais custos poderiam ser elencados como sendo aqueles de alimentação, vestuário, higiene, saúde, educação e lazer. No caso de Brasil, por exemplo, estes custos básicos para a sobrevivência digna do cidadão deveriam, por força das diversidades econômicas e sociais, ser apurados regionalmente. Assim, ao final do levantamento realizado pela pesquisa, teríamos vários mínimos existenciais para cada qual das regiões analisadas. Os dados apontariam qual deveria ser a capacidade contributiva básica média da população de cada uma das regiões, devendo estas pessoas residentes serem tributadas a partir do momento em que elas suprissem suas necessidades de sobrevivência.*<sup>468</sup>

---

gráfico disponível no seu sítio eletrônico, ou seja, teria efeito na redução da desigualdade até três vezes maior do que o Bolsa-Família. Com a sua eliminação, o Brasil passaria dos atuais 0,56 para 0,53 no Índice Gini, indicador de desigualdade de renda - quanto mais perto de 1, mais desigual o país. O Bolsa-Família produziu redução de 0,01 nesse mesmo índice.

<sup>467</sup> **El mínimo exento...**, *op. cit.*, p. 37.

<sup>468</sup> **Capacidade...**, *op. cit.*, p. 46-47, pensamento reforçado, ainda, em outra importante obra do mesmo autor, **Princípios**, *op. cit.*, p. 217.

Não é outro o entendimento da doutrina alemã, representada em KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, dois dos maiores publicistas germânicos, que já propunham essa regionalização quando afirmavam:

*Quando se trata de despesas que variam muito de região para região, como por ex., despesas de moradia, o legislador precisa orientar-se pelos valores básicos quando disponibiliza um benefício social (como p. ex. auxílio-moradia) para completar necessidades básicas. Como tais benefícios são concedidos apenas a um número restrito de pessoas, nega-se a um número excessivamente elevado de contribuintes, segundo os critérios constitucionais, o direito de isenção de imposto sobre o mínimo existencial básico, especialmente aos habitantes de cidades caras como Munique, Hamburgo, Estugarda, etc<sup>469</sup>.*

Devemos assinalar que, à toda evidência, o fato de tratar-se de conceito fluído ou indeterminado não quer dizer que referida categoria esteja fora do controle jurisdicional. Muito pelo contrário, cabe a apreciação judiciária, que será mais ou menos criticável dependendo do bom respaldo estatístico e dados que acompanhem a exposição de motivos da lei que precisou o valor existencial protegido, bem assim, de convincente fundamentação, atendendo os termos do inciso IX do artigo 93 da CF/88.

Oportuno neste momento o exercício para lidar com conceitos imprecisos do direito, no sentido proposto por GENARO CARRIÓ de que existirá sempre três zonas distintas para o exame dos conceitos imprecisos: uma *zona de total luminosidade*, ou seja, onde há uma *certeza positiva*, eis que o conceito seguramente se aplica ao caso concreto; uma *zona de total obscuridade*, onde há uma *certeza negativa*, onde o conceito seguramente não se aplica à hipótese examinada; e uma *zona de penumbra* entre esses marcos, onde há *incerteza*, pois não se pode afirmar com precisão o encaixe do conceito investigado ao caso concreto, quando a retórica e a argumentação, na ponderação de interesses, terá grande peso.<sup>470</sup>

---

<sup>469</sup> *Apud* FERNANDO ZILVETTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 207, nota 487.

<sup>470</sup> **Notas sobre Derecho y Lenguaje**, p. 28 *et seq.*, onde, além de instrumentalizar o operador do Direito para lidar com esses conceitos, também distingue *vaguidade* de *ambigüidade*. No caso mencionado, temos caso típico de vaguidade, pois, embora se conheça o significado das palavras, não se sabe se ela se aplica a determinado caso concreto em virtude da imprecisão do seu sentido. No caso da *ambigüidade*, porém, temos uma mesma palavra com múltiplos sentidos, polissêmica, como o exemplo dado pelo autor, em que a palavra “*rádio*” pode ser tanto o aparelho radiofônico, quanto a metade do diâmetro, quanto o elemento químico, como ainda o osso do braço, questão semântica que deve ser solucionada mediante o exame do contexto em que foi empregado o significante.



Do mesmo modo CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO quando assevera que “...a imprecisão ou fluidez das palavras constitucionais não lhes retira a imediata aplicabilidade dentro do compo indubitado de sua significação.”<sup>471</sup>

Podemos afirmar, por fim, que a atuação do legislador nessa hipótese, será plasmar a proteção vital na regra-matriz de incidência, com atuação decisiva tanto no seu critério material, quanto no seu critério quantitativo.

Desse modo, quando o critério material for definido, deve, como sempre, levar em consideração o desenho de competências contido na Constituição, onde seguramente não está contido o bem que seja expressão do mínimo material, daí porque o legislador deverá prever expressamente na legislação a ser editada que, por exemplo, determinados ganhos não são considerados rendas, na relação direta com os dados concretos colhidos em estatística adremente elaborada, daí porque serão expressões do mínimo vital, protegidos na regra de regência do tributo.

De outro vértice, quando o critério quantitativo for definido, deverá levar em consideração que a base de cálculo não poderá contemplar essa porção de bem elementar, confirmando, desse modo (na sua função comparativa e confirmativa, assinaladas por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>472</sup>) a materialidade da regra-matriz de incidência. Pode-se ainda verificar uma atuação do legislador no sentido de estabelecer quotas de proteção sobre a qual não incidiria alíquota, daí porque o resultado seria o mesmo que a diminuição da base de cálculo referida.

Portanto, na atuação estatal de proteção existencial, o legislador, no desempenho de seu mister, cuja função é determinante para a efetividade dessa garantia, deverá ter especial cuidado em prever, com base em dados estatísticos oficiais, a porção do bem jurídico economicamente avaliável que sofrerá incidência, estampando-a, nos critérios material e quantitativo da regra-matriz, o que vale tanto para criar uma cultura de proteção vital, quanto para se permitir avaliar claramente se o comando constitucional está sendo estritamente observado. Não é também descabido mencionar que no exercício de sua função pública, a autoridade legislativa também deve estar submetida ao princípio da eficiência, de forma que deve ser preocupar, sobretudo diante de um Estado social

---

<sup>471</sup> Apud EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, **Fundamentos do IPI (imposto sobre produto industrializado)**, p. 65.

<sup>472</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 332-336.

plasmado na Constituição, com o resultado social e a repercussão do produto de seu trabalho, até mesmo por inexorável vinculação do artigo 37, *caput* da Constituição Federal, que vincula também esse servidor público especial, responsável por tão elevada função<sup>473</sup>.

Cabe para arrematar, anotar com CENCERRADO MILLÁN, que não haverá ilegitimidade dessa proteção mínima se eventualmente determinado contribuinte resolva, em desvio de conduta, utilizar sua renda vital para, por exemplo, consumir produtos nocivos à saúde ou reveladores de alta capacidade de pagamento, e que evidentemente não são alvos da proteção existencial:

*Además, ao contrario de lo que afirma MAFEZZONI, la legitimidad de dicha exención no se vê perturbada por el hecho de que el individuo no aplique la renta eximida a los consumos de primera necesidad, porque 'aquel que destina el mínimo vital a consumos y gastos de primera necesidad gozará de plena y completa exención; quien en cambio lo destina a gastos no vitales o sin más superfluos y dañosos (como en el caso de que el sujeto gaste todo o parte del mínimo vital em alcohol y diversiones), no ofrece ninguna razón para que no deba corresponder al tributo al igual que cualquier otro sujeto. No sólo no se contradice em tal modo con el principio en cuestión, sino que se realiza así más cabalmente su espíritu, permitiendo, además, la persecución de una acción moralizante em el uso del mínimo vital y garantizado al mismo tiempo la efectiva subordinación de la exención a los objetivos queridos por el legislador'*<sup>474</sup>.

Não é demais acrescentar que movido especialmente pelo princípio da praticabilidade<sup>475</sup> e pela razoabilidade de suas ações, o direito se pauta pelas reações normalmente esperadas do homem médio diante de determinado estímulo jurídico, e não pelas exceções, que se não são alvos de tratamento jurídico específico é porque são irrelevantes para a consecução do objetivo perseguido pelo direito, estimulado sempre pela conduta média razoável das pessoas e não pela irracionalidade pontual deste ou daquele contribuinte. Sendo assim, não se pode inviabilizar a consistência ou validade desse instituto tributário porque excepcionalmente um contribuinte, movido ou não por

---

<sup>473</sup> É bem verdade, como já ressaltamos anteriormente no presente trabalho, que esse princípio da eficiência é intrínseco à qualquer exercício de função e administração de recursos públicos, de maneira que mesmo antes do advento da EC 19/98, não era dado à autoridade estatal, de todos os Poderes, e no exercício do seu respectivo mister, desperdiçar recursos públicos ou ser leniente no exercício de sua função.

<sup>474</sup> **El mínimo exento...**, *op. cit.*, p. 45.

<sup>475</sup> Sobre o princípio da praticabilidade no direito tributário, vide, REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, *passim*.

alguma eventual patologia, resolveu utilizar toda a sua renda considerada vital para o consumo de produtos supérfluos, que não são, a toda evidência, alvo da proteção existencial constitucionalmente prevista. Trata-se, portanto, de uma presunção jurídica absoluta (*iures et de iures*), que não é passível de ser afastada por prova em contrário e se constitui em uma condição específica para permitir que o direito se torne praticável<sup>476</sup>.

### **1.18. A PROTEÇÃO EXISTENCIAL E AS SUBVENÇÕES SOCIAIS**

O mínimo vital, conforme pontifica RICARDO LOBO TORRES<sup>477</sup>, tem dois aspectos na sua implementação. De um lado, um *status negativus* no sentido de que o Estado se deve abster de penetrar na esfera patrimonial indispensável à satisfação mínima das pessoas, respeitando assim o seu direito de existência, e isso fica nítido quando se trata da questão tributária, que impõe omissão estatal em intervenções dessa natureza. Por outro, um *status positivus*, de onde se retira que o Estado deve implementar políticas públicas para satisfazer essas necessidades vitais, ou seja, de um modo comissivo ofertar ajuda estatal para assegurar a sobrevivência mínima necessária.

Do mesmo modo, pontifica que as subvenções sociais não são obrigatoriamente e ilimitadamente praticadas pelo Estado, já que atua, nesse particular, sob a reserva do possível, eis que impossível que se assegure a igualdade material absoluta:

*Mais difícil é a questão da proteção positiva à pobreza que excede a problemática do mínimo existencial, ou seja, que transcende o compo dos direitos humanos para penetrar no da justiça social. Já vimos, algumas vezes, que o Estado não tem a obrigação de garantir na via legislativa a igualdade de situação material a todos os cidadãos, pois os direitos sociais são concedidos 'sob a reserva do possível' e na medida das disponibilidades orçamentárias do Tesouro. O ideal seria que o Estado Social fiscal assegurasse a todos a plenitude dos direitos sociais; mas, se o não fizer ou se o conceder limitadamente, nem por isso estará estabelecendo discriminação contra os pobres. É impossível a equidade absoluta, com a eliminação de todas as desigualdades de riqueza existentes na vida social*<sup>478</sup>.

---

<sup>476</sup> Sobre presunções e ficções jurídicas, no âmbito tributário, confirmam-se os livros de LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções e ficções no direito tributário**; o de MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções no Direito Tributário**; e na doutrina estrangeira, por todos, o de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**.

<sup>477</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 178-179.

<sup>478</sup> *Ibidem*, p. 452.

No mesmo sentido ROBERT ALEXY, quando trata das prestações positivas do Estado social, afirmando-as submetidas à reserva do possível, conforme precedentes da Corte Constitucional alemã, pois essas subvenções estão, na sua visão:

*...bajo la reserva de lo posible, en el sentido de aquello que el individuo puede esperar razonablemente de la sociedad y una concreta 'pretensión individual, demandable judicialmente por parte del ciudadano, a la ampliación de las posibilidades de formación'".*<sup>479</sup>

Nesse diapasão, encontramos a distinção entre o mínimo existencial e os direitos sociais que, conquanto seja evidente sua importância, de modo geral não possuem o mesmo perfil e características do mínimo vital, operando inclusive, sob outra lógica jurídica. Com efeito, o mínimo vital possui, como já registrado, dois aspectos na sua relação com o Estado; um aspecto negativo, no sentido de impor ao Estado um dever de abstenção, como é o caso, por exemplo, da tributação sobre esses valores; e também o aspecto positivo, de sua intervenção para garantir esse direito elementar, de modo tal que deve implementar prestações positivas decorrentes de políticas públicas que sejam voltadas para a sua proteção. O mesmo ocorre com os direitos sociais, que também devem ser objeto de subvenções estatais. No entanto, ao contrário daquele, este opera-se sob o princípio da reserva do possível, ao passo que a proteção mínima escapa a essa limitação, já que tratamos de condições que implicam a manutenção da vida.

Sobre o tema, vale ainda o registro de LOBO TORRES, quando num breve histórico, posiciona a doutrina sobre essa distinção, sublinhando que parte dela quisera reduzir os direitos sociais a um mínimo social, numa identificação indevida com o mínimo existencial, que relegou boa parte dos destinatários dos direitos sociais à inefetividade:

*Vê-se, pois, que a circunstância de alguns autores terem reduzido os direitos sociais aos mínimo sociais, sem lhes explicitar a vinculação à liberdade e sem lhes estender a eficácia própria dos direitos humanos, enfraqueceu a possibilidade de sua plena afirmação. Tentativas como a do Prof. Peces-Barba Martinez, de reduzir os direitos sociais às necessidades básicas dos cidadãos, o que significa restringi-los ao mínimo existencial, têm a vantagem de tornar factível a sua garantia, embora apresente o paradoxo de, em homenagem à justiça, fraccioná-los em razão dos destinatários, retirando-lhes algumas das características essenciais dos direitos fundamentais – igualdade e a universalidade – e deixando fora do discurso*

---

<sup>479</sup> Teoria de los..., op. cit., p. 425.

*a questão dos direitos econômicos e sociais das classes médias e de quem está acima do nível mínimo de pobreza, também dignos de ampliação*<sup>480</sup>.

TORRES ainda reforça a idéia da prestação positiva do Estado:

*Mas o mínimo existencial, com condição de liberdade, postula ainda prestações positivas de natureza assistencial ou, como define a doutrina germânica, cria a pretensão jurídica à assistência social (Rechtsanspruch auf öffentliche Fürsorge). Estas prestações, todavia, têm caráter nitidamente subsidiário, eis que o Estado só estará obrigado a entregá-las quando o sistema de seguridade, público ou privado, falhar em sua missão e o indivíduo não possuir os meios indispensáveis à sobrevivência. Caracterizada a necessidade a prestação estatal é obrigatória, resistente à crise financeira e inconfundível com os incentivos*<sup>481</sup>.

O problema inerente aos direitos sociais está no fato de não ser identificado com os direitos fundamentais e, por isso, dependerem de lei formal para surgirem os direitos subjetivos a ele inerentes. Daí o problema verificado:

*A tese da efetividade dos direitos sociais, lançada pelos constitucionalistas alemães das décadas de 60 e 70, adeptos da social democracia (Häberle, Müller, Ehmke, Schneider), que transmigrou posteriormente para Portugal (J.J. Gomes Canotilho) e para o Brasil (Luis Roberto Barroso e Eros Grau), teve o efeito de desestimular a face libertária e reivindicatória da cidadania social, com se apegar à possibilidade de eficácia das normas constitucionais atributivas de direitos sociais sem a intermediação da lei. As concessões legislativas e administrativas de direitos econômicos e sociais dependem de 'escolhas trágicas' entre valores morais e humanos. Derivam de um programa de 'boa política' (guter Politik), do exercício da 'good citizenship' ou 'das reivindicações da cidadania local, não sendo direitos humanos fundamentais'*<sup>482</sup>.

Do mesmo modo, são previsíveis os problemas econômicos decorrentes dessas prestações positivas do Estado, conforme ressalta o mesmo LOBO TORRES, tomando como exemplo a realidade americana em comparação com a brasileira:

*O tema da garantia positiva do mínimo existencial se torna talvez o mais difícil capítulo da filosofia social dos nossos dias. Com a impossibilidade de sobrevivência do Estado de Bem-Estar Social procuram-se novas formas políticas e econômicas que possam assegurar a manutenção do status positivus libertatis. Nos Estados Unidos, nas décadas de 60 e 70, 'os gastos federais com o bem-estar social cresceram dramaticamente', sendo que 'no período de 1965-80 o dispêndio real com benefícios individuais triplicou, alcançando mais de três quartos do*

---

<sup>480</sup> **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 161-162.

<sup>481</sup> *Ibidem*, p. 179.

<sup>482</sup> *Ibidem*, p. 162-163.

*crescimento real do orçamento federal'; esses gastos resultavam do alargamento da base do sistema do 'social welfare', com os programas de auxílios médicos para os idosos e de assistência pública suplementar para a alimentação, habitação e educação; com o início da Presidência Reagan, houve substancial modificação no programa assistencial, que se pretendia restringir ao auxílio aos 'velhos, desempregados, pobres e ex-combatentes'; a classe média e os trabalhadores de baixa renda viram minguar boa parte da assistência pública; (...) No Brasil ainda convivemos com sistema ambivalente: de um lado destrói-se a saúde pública sob a perspectiva utópica da gratuidade para todos (Lei 6.080/90); de outro lado buscam-se novos instrumentos para a assistência social e a garantia dos 'mínimos sociais' (Lei 8.742/93) e para a política nacional do idoso (Lei 8.842/94). (...) A doutrina brasileira se desinteressou do tema dos limites das prestações positivas e da sua obrigatoriedade. O Judiciário é que vem, casuisticamente, nos últimos anos, reconhecendo, ainda por suas instâncias singulares, o direito fundamental às prestações estatais consistentes na entrega de remédios a doentes terminais, na matrícula de crianças na rede escolar e na construção de abrigos para menores, embora não conte com instrumento processual adequado, inviável que se tornou o mandado de injunção<sup>483</sup>.*

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO sublinha que o Tribunal Constitucional alemão já reconhecia a possibilidade da proteção existencial tanto com a abstenção de tributação pelo Estado, como também de forma comissiva, com prestações positivas de valores aos cidadãos necessitados:

*Ahora bien, una vez sentadas las anteriores premisas, el Tribunal no impone el modo en que debe garantizar-se la suficiencia económica para llevar una vida digna, y por ello reconoce la libertad de configuración del legislador para configurar el sistema de compensación de gastos derivados de la manutención de la familia, bien a través de instituciones de Derecho Tributario, bien del Derecho Social, o bien mediante una combinación de ambas...<sup>484</sup>.*

E ainda, em outra oportunidade ressalta, afirmando, com o Tribunal Constitucional alemão que as prestações subvencionais do Estado não podem ser compensadas com os valores dos tributos na configuração do mínimo vital, já que têm causas e objetivos diversos e são complementares, mas informa que não era esse o entendimento anterior do Tribunal alemão, acabando por demonstrar que já nos idos de 1976 essas preocupações foram decididas pelo referido Excelso Pretório:

*Esta afirmación supone un cambio sustancial respecto de la postura mantenida en la Sentencia de 23 de noviembre de 1976, en la que el BVerfG sostenía la necesidad de valorar globalmente todas las subvenciones directas e indirectas*

---

<sup>483</sup> *Ibidem*, p. 181-182.

<sup>484</sup> **La protección...**, *op. cit.*, p. 37.

*destinadas a atenciones de los hijos para valorar la suficiencia del sistema de protección del mínimo existencial*<sup>485</sup>.

O princípio da coerência e unidade determina que, por questão de razoabilidade, o mínimo existencial não pode estar abaixo da assistência social ofertada aos indigentes, conforme registra KLAUS TIPKE, em abono da Corte Constitucional alemã, quando assinala:

*Os princípios constitucionais devem ser observados por todas as ordens jurídicas parciais. Isto vale também para o princípio, que decorre da dignidade humana, de que o mínimo existencial de todos os homens deve ser isentado pelo direito tributário ou garantido pelo direito da assistência social. Este princípio não estará sendo aplicado à risca se o direito tributário fixar o mínimo existencial em patamar inferior ao estabelecido pelo direito de assistência social, pois o cidadão economicamente ativo, contribuinte, tem, em regra, mais necessidades vitais que o beneficiário da assistência social. Este também foi o entendimento da corte constitucional federal alemã. (...) O Estado não pode, por meio de impostos, tirar renda do contribuinte ou de sua família que le deveria lhes devolver, a título de assistência social, para garantir sua existência*<sup>486</sup>.

Não é outro o entendimento manifestado por seu conterrâneo JOACHIM LANG, ao afirmar que:

*Assim como o Estado estaria obrigado a assegurar tais pré-requisitos mínimos ao cidadão sem recursos, caso necessário também por meio de prestações de natureza assistencial, ele também não deveria subtrair ao cidadão a renda por este gerada até o limite desse valor*<sup>487</sup>.

Também nesse mesmo sentido, o registro da repercussão desse princípio na Espanha, conforme anotado por PEDRO HERRERA MOLINA, de que:

*Las afirmaciones anteriores no pretenden negar la importancia del principio de coherencia, sino reducirlo a su papel instrumental. La jurisprudencia constitucional alemana ha utilizado con fruto el principio de coherencia para senalar que el mínimo existencial en el Impuesto sobre la Renta no puede estar por debajo de los subsidios sociales para personas indigentes. En este caso el*

---

<sup>485</sup> *Ibidem*, p. 45, nota n. 95.

<sup>486</sup> Sobre a unidade da ordem jurídica tributária, in LUÍS EDUARDO SHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI (coord.), **Direito Tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado**, p. 60-61.

<sup>487</sup> *Apud* HUMBERTO ÁVILA, **Sistema constitucional tributário**, p. 524.

*principio de coherencia no actúa como fundamento del mínimo existencial, sino como instrumento para detectar una de sus violaciones*<sup>488</sup>.

É próprio do Estado Social e um dos seus desideratos típicos, oferecer liberdade ao cidadão, permitindo a ele que desenvolva plenamente suas potencialidades, garantindo-lhe um rol de direitos fundamentais para proteção contra as arbitrariedades estatais. Também lhe é típico oferecer aos cidadãos hipossuficientes subvenções estatais, de sorte a permitir-lhe gozar de condições mínimas, satisfazendo de algum modo suas necessidades mais elementares, e alcançando, em alguma medida, pelo menos, o menor grau verificável de cidadania.

Com muita freqüência, referidas ajudas são ofertadas mediante pagamento em dinheiro, que podem ou não estar acompanhadas de algumas condições específicas, como manter os filhos na escola (variantes do “bolsa-escola”) ou não estar gozando de renda mínima suficiente, ou como ocorre na Alemanha e na Espanha, sem qualquer condicionante, apenas pela existência do filho, conforme se observa dos ensinamentos de HERRERA MOLINA:

*Respecto de las subvenciones debemos reiterar los argumentos ya formulados: por un lado no parece que puedan sustituir a las reducciones en la base, pues sería ilegítimo privar al contribuyente de la renta que obtiene por sus propios medios hasta el punto de situarle en la necesidad de acudir a los subsidios sociales. Las subvenciones podrían establecerse como medida de protección existencial (existencia de justicia) garantizado por las reducciones en la base. Es cierto que en el actual sistema vigente en Alemania las subvenciones (Kindergeld) también garantizan el mínimo existencial, pero lo hacen de modo combinado con una reducción en la base. Tal reducción se aplica cuando la subvención en la base. Tal reducción se aplica cuando la subvención por hijos no alcance el mínimo existencial correspondiente al hijo (cuantía que no varía con el tipo marginal del contribuyente).*<sup>489</sup>

Ratificando referida informação, vemos os ensinamentos de DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO:

*Sin embargo, en el año 1983 y debido a la probación de la ‘Ley de activación de la economía y el empleo y para aliviar el Presupuesto Federal’, se volvió a un sistema dual de compensación de cargas por hijos a través de la reincorporación de la ‘cantidad exenta por hijos’ en el Impuesto sobre la Renta. Simultaneamente*

---

<sup>488</sup> **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 9.

<sup>489</sup> *Apud* MOLINA. **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 15.



*se redujo la cuantía de la ‘subvención familiar por hijos’, de tal manera que los beneficiários de la misma, al tiempo que se beneficiaban de la exención podían seguir percibiendo una cantidad em concepto de subvención cuya cuantía iba disminuyendo a medida que aumentaban los ingresos anuales del beneficiario. En el año de 1985, y com efectos a partir del período impositivo de 1986, se aprobó un importante incremento de la ‘cantidad exenta por hijos’ en el Impuesto sobre la Renta, por lo que las Sentencias que declaran inconstitucionales, pelo no nulos, los preceptos enjuiciados, van a circunscribir sus efectos al período de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1985. El motivo de la declaración de inconstitucionalidad fue la insuficiente cobertura que prestaba a la protección de la familia el sistema de compensación de gastos sucintamente descrito<sup>490</sup>.*

Este eminente jurista espanhol ainda informa, citando RUIZ-HUERTA/MARTÍNEZ, quais são os parâmetros para definir os umbrais de pobreza delimitando o mínimo indispensável em outros países, no seguintes termos:

*Otros métodos que sí nos parecen válidos son los mencionados por Ruiz-Huerta/Martinez, La pobreza en España...cit., p. 9, donde señala que en Estados Unidos los umbrales de pobreza se construyen a partir de la línea oficial elaborada en 1964 tomando como referencia los trabajos de Mollie Orshansky, que representan una valoración de las necesidades mínimas a partir del presupuesto básico en alimentación y otros bienes de primera necesidad para los diferentes tipos de hogar, según el número de miembros y la edad de los mismos; los umbrales canadienses, denominados Low-Income Cuttoffs (LICO) responden a una concepción similar, si bien varían en función del tamaño del municipio donde habita la familia<sup>491</sup>.*

No entanto, o eminente autor, profundo conhecedor do tema, não concorda com a determinação desses umbrais do direito comparado e enfatiza que o parâmetro adequado para sua quantificação está nos valores subvencionais pagos pelo Estado espanhol para seus compatriotas, já que o Estado não pode pagar menos do que o necessário para a subsistência do cidadão espanhol. Assim, afirma que:

*Aceptando pues esta propuesta consistente en identificar el mínimo existencial con una cantidad que, como mínimo, fuera igual a las prestaciones de subsistencia, se podría dar un paso decisivo en la ansiada aspiración a que la justicia tributaria vaya acompañada también de criterios análogos en la ordenación de gasto público. Además es oportuno señalar que dicha propuesta encontraria en Derecho español un fundamento jurídico añadido en orden a sua legitimación, derivado de la conexión entre ingresos y gastos que establece nuestra Constitución en su configuración de la justicia financiera, en el artículo 31 CE<sup>492</sup>.*

---

<sup>490</sup> **La protección....**, op. cit., p. 34-35.

<sup>491</sup> *Ibidem*, p. 65, nota n. 143.

<sup>492</sup> *Ibidem*, p. 66-67.

Embora seja crítico de algumas das idéias de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, seu compatriota FRANCISCO GARCÍA DORADO concorda com a reflexão de que o valor da proteção existencial não pode ser menor do que o valor pago pelo Estado como prestações sociais, o que resolveria pelo menos quanto ao imposto de renda, o problema da indeterminação da quantia da proteção indisponível:

*Aun así, ante la indeterminación de la cuantía, podemos partir de una evidencia. Esta evidencia es la siguiente: si el legislador tiene reconocidas unas prestaciones sociales mínimas para los que carecen de recursos, el mínimo existencial digno debe ser al menos igual que la cuantía de dichas prestaciones. Este aserto vendría obligado por la aplicación del principio de coherencia con que el legislador ha de actuar en la concreción legislativa<sup>493</sup>.*

Essas subvenções também estão relacionadas com o mínimo existencial, desde que são valores nitidamente voltados para a subsistência do cidadão, de modo que em hipótese alguma podem ser tributadas pelo Estado, pois contam com o que entendemos ser uma **couraça de cidadania**, a proteger da potestade tributária esses valores elementares, afetados à existência e satisfação mínima das pessoas.

A preocupação que se observa na Europa, especialmente na Espanha e em Portugal, é de que esses valores de subvenção social nunca sejam menores do que a renda estabelecida em lei como mínimo vital, ou seja, que o mínimo existencial seja sempre maior do que esses valores sociais pagos pelo Estado aos cidadãos, para que as pessoas não sejam desestimuladas a trabalhar - exercício do seu direito e **dever** de trabalhar, contido no art. 35.1. da Constituição espanhola – CE -, o que não permitiria o desenvolvimento pleno de suas potencialidades e personalidade - art. 10.1. da CE.

Não é outro o entendimento de HERRERA MOLINA, quando afirma:

*Desde el punto de vista cuantitativo, las subvenciones vienen a equivaler a las reducciones de la base, por lo que les es aplicable la misma crítica desde la perspectiva del principio de igualdad. Por otra parte, las ayudas económicas a los indigentes no pueden sustituir al mínimo existencial personal general en el Impuesto sobre la Renta: el principio de coherencia impide que el mínimo existencial en dicho impuesto se sitúe por debajo de las ayudas sociales. Además, del respecto al libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1. CE) puede deducirse que los poderes públicos no tienen derecho a privar de ponerle en situación de*

---

<sup>493</sup> **Prohibición....**, *op. cit.*, p. 187-188.

*acudir a los subsidios sociales, pues con ello se le induciría claramente a no trabajar, poniendo así en peligro el libre desarrollo de sua personalidad (además de lesionarse probablemente el deber y el derecho al trabajo garantizados por el art. 35.1 CE)*<sup>494</sup>.

De Portugal, por seu turno, CASALTA NABAIS:

*Em suma, a proibição de afectação desfavorável da família implica a não tributação do mínimo de existência, cujo montante deve se pelo menos igual ao do direito das prestações sociais, se bem que, para que os direitos e liberdades fundamentais, expressão da prioridade do auto-sustento inerente ao próprio estado fiscal, tenham real significado para os titulares de baixos rendimentos (embora superiores ao mínimo social que o estado está na disposição de desembolsar), se deva situar claramente acima. Por outro lado, exige a consideração fiscal, em termos minimamente realísticos, dos encargos familiares efectivamente suportados*<sup>495</sup>.

Também na Alemanha, a mesma preocupação existe, como na expressão de JOACHIM LANG, que afirma que o “Estado não deve cobrar do cidadão aquilo que está obrigado a lhe dar, quando necessitar.”<sup>496</sup>

Lamentavelmente, sequer essa é uma preocupação praticável no Brasil, já que as subvenções por aqui não passam na maioria das vezes, de uma ínfima porcentagem do salário mínimo que, como se sabe, nada obstante a determinação do artigo 7º, IV da CF para que ele atenda “...as necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...”, na realidade acaba por não atender nenhuma dessas garantias. Daí se poder falar em salário mínimo praticado (ou legal) e salário mínimo necessário (ou constitucional), sendo que não há, ainda, coincidência entre eles.

Não é demais lembrar, nesse contexto, que é possível traçar uma relação inversamente proporcional entre o estabelecimento de prestações sociais pelo Estado e a extensão do mínimo existencial, já que, se parte das necessidades mínimas fossem satisfeitas pelo Estado, não haveria demanda social a exigir maiores providências do Estado para satisfação material básica. Como, aliás, já foi verificado por CENCERRADO MILLÁN, quando pontifica:

---

<sup>494</sup> **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 13.

<sup>495</sup> **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 548.

<sup>496</sup> *Apud* RICARDO LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 186-187, nota n. 360.

*De já conjunción de estos cuatro principios [dignidade humana, Estado social, proteção da família e igualdade] el Tribunal Constitucional alemán llega a la conclusión de que el mínimo exento constituye una auténtica exigencia constitucional y que su determinación cuantitativa debe efectuarse teniendo en cuenta el nivel de prestaciones sociales concebido por la legislación alemana<sup>497</sup>.*

Nessa medida, porém, a preocupação européia, própria de Estados Sociais plenos, que já distribuem suas benesses aos seus cidadãos, não tem ainda, lamentavelmente, lugar no Brasil, onde as subvenções nem de longe se aproximam do que se pode admitir como mínimo existencial por aqui<sup>498</sup>, que seria, aproximadamente, para as pessoas físicas, o valor da isenção do imposto de renda, ou o salário mínimo calculado pelo DIEESE, que atenderia ao comando constitucional, no valor já citado anteriormente, no importe de R\$2.025,99 para o mês de agosto de 2008.<sup>499</sup>

Por fim, vale ressaltar com CASALTA NABAIS que as prestações positivas do Estado estão inexoravelmente submetidas à reserva do possível:

*De resto, aquele entendimnto não deixa de trazer à lembrança o velho ditame enunciado por O. MAYER para o estado de polícia, o qual, adaptado à situação ora em análise, se pode formular assim: submete-se ao estado fiscal e apresenta a conta ao estado social. Conta esta que, crescente-se, este, atento as prestações sociais estarem sob a 'reserva do possível', pode não estar em condições de saldar<sup>500</sup>.*

---

<sup>497</sup> **El mínimo exento...**, *op. cit.*, p. 55.

<sup>498</sup> Vide apenas para ilustrar, o programa de renda federal mínima garantida para os cidadãos dos municípios que não tenham condições econômicas de implementar esses programas de ajuda financeira, previstos na lei 9.533/97, que garante o valor ridículo de R\$15,00 por pessoa (valor originário), desde que certas condições sejam preenchidas, como renda familiar “per capita” inferior a meio salário mínimo, ter filhos ou dependentes menores de catorze anos e comprovação, pelos responsáveis, da matrícula e frequência de todos os seus dependentes, entre sete e catorze anos, em escola pública ou em programas de educação especial. Já o programa Bolsa Família, criado pela lei n. 10.836/2004, recentemente (julho de 2008) reajustou seus benefícios em 8%, passando de míseros R\$58,00 para R\$62,00, sendo que a parte variável do programa passou de R\$18,00 para R\$20,00, conforme se observa no endereço eletrônico do programa, no Ministério do Desenvolvimento Social: [www.mds.gov.br/bolsafamilia](http://www.mds.gov.br/bolsafamilia).

<sup>499</sup> Nada obstante essa visão, que nós, da alteridade, temos, em relação à totalidade, pode-se verificar muitas críticas internas nesses países quanto às prestações positivas subvencionais de seus Estados Sociais, como a que se verifica em MARÍN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 67, quando afirma que: “Así, una vez reconocida la viabilidad de trasladar la doctrina utilizada por el Tribunal Constitucional alemán al ordenamiento jurídico español, el siguiente problema es posible advertir al pretender avanzar en esta tesis es el escaso desarrollo del sistema de prestaciones asistenciales en España. En efecto, el sistema español de prestaciones sociales destinadas a asegurar el mínimo existencial tiene un escaso nivel de desarrollo. Su implantación ha tenido lugar por parte de las Comunidades Autónomas, en ejercicio de sus respectivas competencias en materia de asistencia social, y debe considerarse también relativamente reciente.”

<sup>500</sup> **O dever fundamental...**, *op. cit.*, p. 537.

### 1.19. O MÍNIMO EXISTENCIAL E OS IMPOSTOS INDIRETOS

De modo geral, a doutrina estrangeira tem dificuldades em buscar consensos sobre a aplicação da proteção existencial aos impostos indiretos – talvez até relacionada à aversão demonstrada no início do século passado sobre os tributos indiretos<sup>501</sup> - de forma que a sua aplicação está condicionada ao fundamento invocado para explicar o mínimo vital, e, sobretudo porque não conta com dispositivo específico que discipline a capacidade contributiva nos tributos indiretos, como temos no Brasil, com o princípio da seletividade.

Com efeito, quando se trata de utilizar o conceito de mínimo existencial como remuneração do capital-homem ou do capital-trabalho, defendido por GRIZIOTTI, como anteriormente demonstrado, a proteção existencial está voltada mais para a renda do que para os tributos sobre o consumo. Quando, no entanto, se identifica o seu fundamento com a capacidade contributiva, passamos a ter uma resposta mais consistente para desonerar os gêneros de primeira necessidade que sofrem a incidência de tributos indiretos, isso porque a seletividade se revela como mecanismo de implementação desse princípio no âmbito tributário.

O jurista espanhol ERNESTO VALCÁRCCEL já registrava a inutilidade de se proteger apenas a renda existencial, já que a renda consumida também merecia a mesma proteção, sob pena de tornar inócua a proteção vital:

*En segundo lugar, el problema, ya apuntado por BUENLER, en el sentido de que la exclusión de la tributación de los mínimos imponibles implica una 'exención meramente de bienes adquiridos'. Y es que, en efecto, una buena política fiscal de mínimos exentos no puede centrarse fundamentalmente en los impuestos directos sobre la renta, sino que debe preverse, y muy por encima de todo, en la imposición indirecta al consumo, en la medida en que aun muchas veces es esta la única tributación soportada por un número no desperdiable de contribuyentes*<sup>502</sup>.

---

<sup>501</sup> Sobre o tema, vide a síntese sempre precisa de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, quando assevera: “Sabemos todos que, no final do século XIX e início do século XX, formou-se uma espécie de acordo tácito internancional no sentido da aversão, e até mesmo da hostilidade, em relação aos tributos do tipo do IPI e do ICMS também, como impostos indiretos e que atingem o consumo, em prol dos impostos chamados diretos, que se dirigem à renda e ao patrimônio. Isso felizmente mudou, a partir da Segunda Guerra Mundial, com um movimento de reabilitação desses impostos.”- IPI e extrafiscalidade, **Revista de Direito Tributário**, n. 91, p. 76-77.

<sup>502</sup> El principio de Igualdad, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, op. cit., p. 234.

Para GIARDINA e CENCERRADO MILLÁN, por exemplo, adeptos do último fundamento, fica fácil entender que o consumo de bens de primeira necessidade não é revelador de capacidade para contribuir, posto que é consumido indistintamente por todos, já que essencial para a sobrevivência das pessoas<sup>503</sup>. Vejamos o que afirmam:

*Sin embargo, ello no es óbice para que considere la ilegitimidad constitucional de los tributos indirectos que graven los consumos de bienes de primera necesidad, ya que 'dado que el consumo de estos bienes es general y es, por sua naturaleza, un consumo de demanda inelástica, es claro que el correspondiente tributo constituye un verdadero y propio impuesto de capitación, por lo que resulta inconciliable con el principio enunciado en el art. 53'*<sup>504</sup>.

CENCERRADO MILLÁN ainda reforça a idéia, quando trata do mínimo existencial desses impostos e nos mecanismos para compensá-lo com outros tributos, asseverando, em outra passagem que:

*Otras veces, en cambio, los autores se han mostrado más proclives a compensar la carga de los impuestos indirectos mediante incrementos correlativos de la cuantía de la exención en el impuesto sobre la renta, de manera que la misma sea suficiente para cubrir el coste de los bienes de primera necesidad más los impuestos indirectos que puedan gravarlos. Para NEUMARK, 'el hecho de que todos los consumidores paguen impuestos 'indirectos' hace necesario incrementar el mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta', e incluso propone un mecanismo de devolución de aquellos impuestos indirectos que graven el citado mínimo de existencia'*<sup>505</sup>.

Do mesmo modo, GARCÍA DORADO entende ser necessária a proteção existencial dos impostos indiretos, o que para ele pode se dar de dois modos: ou pelo reconhecimento da não-incidência relativa ao próprio imposto quando àqueles produtos não supérfluos, ou mediante a compensação do valor dos bens consumidos nos pagamentos dos impostos indiretos. Vejamos o que ele afirma expressamente:

*Pero no basta con que el mínimo existencial se respete en la imposición directa sino que, com venimos señalado, se trata de que la renta necesaria para cubrir ese mínimo este libre de gravamen de cualquier tributos. Esto exige que, o bien, se*

---

<sup>503</sup> **La basi...**, *op. cit.*, p. 451.

<sup>504</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 42.

<sup>505</sup> *Ibidem*, p. 25.

*contemple en la imposición indirecta la exención del mínimo existencial, o bien, se compense esta deficiencia por medio de los impuestos directos*<sup>506</sup>.

No entanto, em se adotando a compensação dos impostos indiretos nos impostos diretos, como a compensação dos valores pagos com impostos indiretos do imposto de renda, v.g., teríamos um problema assinalado por GARCÍA DORADO, no sentido de que aquelas pessoas que se declarassem completamente isentos, não teriam imposto a pagar e, portanto, teriam que indevidamente suportar o gravame indireto, sem poder fazer uso da possibilidade de sua compensação, o que geraria evidente discrepância e desrespeito tanto do princípio da capacidade contributiva quanto da proteção existencial.<sup>507</sup> E pior, isso se daria exatamente com quem mais precisaria dessa proteção, uma vez que não revelou sequer capacidade econômica suscetível de suportar o imposto de renda.

FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA também se ocupa de defender a proteção existencial nos impostos indiretos, afirmando para tanto que:

*...la renta neta y actual efectivamente percibida por cada individuo no es, sin embargo, íntegramente computable para fijar la extensión de la riqueza imponible do sujeto. Los gastos vitales mínimos han de ser detraídos de esa renta. Sólo la diferencia puede consignarse disponible para el pago del tributo, y, por tanto, sólo de ella podrá afirmarse que confiere capacidad contributiva al perceptor. (...) la exoneración tributaria del consumo, en cuanto se refiere a la renta gastada para la adquisición de artículos de primera necesidad, es una exigencia que deriva de la exención del mínimo de existencia, inseparable, según vimos antes, del principio de capacidad de pago*<sup>508</sup>.

Sobre a ilegitimidade constitucional de não se fazer discriminações negativas quanto aos produtos consumidos, tendo em vista a proteção existencial, MOSCHETTI é peremptório:

*...la exención del mínimo debe valer para cualquier tipo de impuesto, sea directo o indirecto (cualquier impuesto se encuentra, en efecto, dentro del ámbito de aplicación del art. 53). Son, pues, constitucionalmente ilegítimos también aquellos impuestos indirectos que no discriminan a favor de los consumos especiales para la*

---

<sup>506</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 193.

<sup>507</sup> *Ibidem*, p. 195. Ressalta ainda, o autor, que, na hipótese de não ser possível a compensação do valor pago a título de imposto indireto, porque o imposto indireto não é devido, tem o resultado de injustiça agravado ainda mais se o país não tem uma forte política de prestações sociais.

<sup>508</sup> *Apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 42.

*persona (y, por tanto, no son nada indicativos de una riqueza superior al mínimo)*<sup>509</sup>.

Da Alemanha, os respeitados KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, denotam a divergência doutrinária, mas admitem a verificação da capacidade contributiva aos impostos indiretos, exigindo-se que se proteja, em consequência, o mínimo material:

*P. Kirchhof nega a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos (...). Em nossa opinião vale o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos, inclusive os impostos indiretos sobre o consumo, que também segundo a interpretação já acima citada do BVerfG é indício de capacidade contributiva econômica. A tributação indireta do consumo também necessita de justificação; ela precisa ser harmonizada dentro do sistema interno do ordenamento jurídico-tributário com a tributação da renda. O princípio da capacidade contributiva deve como princípio tutelar ser tornado eficaz: também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência*<sup>510</sup>.

A doutrina em geral ainda relata a dificuldade natural de determinar-se o que seja ou não consumo de primeira necessidade, além de ressaltar que a maioria dos países mantêm alta tributação sobre esses produtos, por conta de suas necessidades financeiras.<sup>511</sup>

Para a realidade brasileira, no entanto, embora persista a dificuldade de discriminar com precisão quais produtos, e em que faixa de preço, devem ser considerados gêneros de primeira necessidade, temos, no entanto, para esse fim, a definição institucional do que seja considerado cesta básica no Brasil, o que deve servir de parâmetro, até por coerência, para definir quais produtos devem ser desonerados da tributação.

---

<sup>509</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 38. Mais à frente ainda, na página 266, ratifica seu posicionamento quando afirma: “*La personalización no presenta ninguna dificultad en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Es, en cambio, un tanto problemática en el impuesto sobre el gasto, siempre que no se quiera establecerlo de la forma propuesta por Kaldor. No obstante, siempre es posible introducir algunos elementos de personalización, eximiendo los consumos de primera y media necesidad correspondientes al mínimo vital y previendo tipos discriminados según el carácter más o menos suntuario del consumo.*” No mesmo sentido, ainda, reafirma, mais recentemente, sua posição, em outra obra: *El principio de la capacidad contributiva*, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, *op. cit.*, p. 271, onde se lê: “*Son, por tanto, constitucionalmente ilegítimos también aquellos impuestos indirectos que no discriminen a favor de consumos esenciales para la persona (y, por consiguiente, por nula indicación de riquezas superiores al mínimo).*”

<sup>510</sup> **Direito Tributário (Steuerrecht)**, p. 203.

<sup>511</sup> Nesse sentido também MATIAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, *apud* CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 43.



Outrossim, observa-se que o direito europeu não conta com um subprincípio da capacidade contributiva para os impostos sobre o consumo, como temos no Brasil com a **seletividade** expressamente prevista na Constituição para o ICMS<sup>512</sup> e para o IPI; que determina, porque expressão da capacidade contributiva<sup>513</sup>, que se faça distinção da tributação sobre produtos em função de sua essencialidade. Reputamos que a essencialidade determina a discriminação até o ponto de assentar quais produtos devem ter alta carga tributária (como bebidas alcoólicas e tabaco), e aqueles sobre os quais não podem recair qualquer peso exacional, como é o caso dos produtos da cesta básica.

Com KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA<sup>514</sup>, estamos de acordo em que deverá haver uma cesta básica com a composição de produtos de primeira necessidade,

---

<sup>512</sup> Não olvidamos a disputa a respeito da obrigatoriedade do ICMS observar ou não a seletividade, mas, considerando que entendemos - conforme explicitado mais adiante - que a seletividade é expressão da capacidade contributiva no âmbito dos impostos indiretos, consideramos que ela é obrigatória. Além disso, não adotamos a literalidade da expressão “**poderá**” utilizada no texto constitucional, como uma faculdade, mas sim como um “**poder-dever**”, na expressão feliz de MARCELO CAETANO, **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**, p. 141; ou como “**deveres-poderes**”, na leitura funcional proposta por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO – **Elementos de Direito Administrativo**, p. 53. Essa corrente nitidamente é a que privilegia a força normativa constitucional, até porque a Constituição não oferece conselhos ou faculdades, mas sim determinações, imposições a seus destinatários, conforme registro também preciso de ROQUE CARRAZZA - **ICMS**, p. 301: “*A idéia que predomina – e que nos soa juridicamente absurda – é no sentido de que a Constituição, neste ponto, fez uma mera recomendação ao legislador ordinário, para ser seguido segundo suas conveniências.*” – e também de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, IPI e extrafiscalidade, **Revista de direito tributário**, n. 91, p. 77: “*...Tanto mais indispensável e poderosa, eu ousaria acrescentar, quanto maior for a presença nesses impostos de instrumentos concretizadores da capacidade contributiva, como a seletividade. É o caso do nosso IPI. E penso também que do nosso ICMS, não obstante algumas interpretações favoráveis à condição facultativa da seletividade do ICMS, que nos parecem decorrer de um pobre entendimento meramente literal do texto da Constituição. Não vou entrar no tema, porque não há tempo suficiente para isso, mas, de passagem, registro que, no concernente ao ICMS, aquele ‘poderá ser seletivo’ da Constituição (art. 155, par. 2º, III), melhor se interpreta como ‘deverá ser seletivo’, sob pena de indistigável desrespeito aos superiores mandamentos da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Razão seja dada, no particular, à tese que vem defendendo Roque Antonio Carrazza.*” Para uma breve síntese sobre o registro das correntes sobre o tema, confira-se em REGIANE BINHARA ESTURILIO, **A seletividade no IPI e no ICMS**, p. 109-116 e sua conclusão: “*Em resumo, diante da breve exposição sobre os argumentos a favor e contra a obrigatoriedade da seletividade do ICMS, Roque Antonio Carrazza sustenta que a mesma é obrigatória, José Eduardo Soares de Melo e Américo Lacombe expressaram opiniões intermediárias e a maior parte da doutrina conclui ser facultativa a seletividade para o ICMS.*”

<sup>513</sup> Nesse sentido ver, por todos, KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA - **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 113 -, onde se lê: “*Como atenuante da regressividade do ICMS e resultante do princípio da capacidade contributiva, o princípio da seletividade tem suas origens positivas...Tilbery explica que o princípio da seletividade é ‘mais amplo, pois dá cobertura tanto à isenção de produtos indispensáveis quanto à diferenciação das alíquotas de acordo com o grau de necessidade’.* Isto significa que o princípio do mínimo indispensável está contido no princípio da seletividade (art. 155, par. 2º, I da CF/88)”.

<sup>514</sup> *Ibidem*, p. 114 - afirmam: “*É claro que tal imunidade estaria restrita apenas a uma cesta básica de alimentos, medicamentos e vestuário, escolhidos entre aqueles estrita e estatisticamente mais populares e em valores-médios padrões. É certo que, ao assegurar um mínimo de dignidade aos mais pobres, tal*

que são defendidos pela **couraça da proteção existencial**, embora alguns já sejam isentos, mas, como vimos, com a isenção não se pode confundi-la, pois essa proteção dos produtos elementares não poderá ser revogada, salvo pela ruptura constitucional, no exercício do poder constituinte originário.

Ainda assim, LOZANO SERRANO dá-nos conta de que existe também no IVA (imposto sobre o valor agregado) espanhol, proteção dos gêneros de primeira necessidade, conforme previsto no art. 8º da lei do IVA:

*...se provoca así, en realidad, una auténtica redefinición de la capacidad económica sujeta a gravamen, que si a la hora de fijar el hecho imponible del tributo se incluye en sua totalidad va a verse posteriormente recortada por la existencia de estos mínimos exentos (como en el Impuesto sobre el Patrimonio español) o por la exención que recae sobre elementos de primera necesidad (por ejemplo, en el art. 8 da Ley del IVA) o por deducciones de la cuota (gastos de enfermedad, familiares o personales em el IRPF)<sup>515</sup>.*

Logo, observa-se que, no Brasil, dispomos de mais instrumentos para fins de implementar o mínimo existencial nos tributos indiretos, razão pela qual não se pode sucumbir à dificuldade de definir o que sejam produtos de primeira necessidade, e nem pensar na necessidade financeira do Estado, pois ela é constante e não pode, de qualquer forma, ser satisfeita à revelia dos princípios informadores da atuação estatal, inclusive da capacidade contributiva, e especialmente para os tributos indiretos, do seu corolário lógico que é a seletividade.

Não titubeamos, assim, em considerar inconstitucional, por violação ao princípio da capacidade contributiva no seu aspecto negativo, ou proteção existencial, os impostos sobre o consumo que incidam sobre produtos de primeira necessidade, na mesma linha do que se defende na Itália, conquanto não haja por lá previsão expressa da seletividade,

---

*imunidade, por ser objetiva, pode vir a beneficiar ricos contribuintes indiretos com as mesmas isenções concedidas aos pobres. Tais benefícios devem ser, então, exauridos pela elevação da alíquota de outros produtos fora do mínimo existencial, tais como carros, eletrodomésticos, computadores, cigarros, bebidas alcoólicas etc. E, se ainda assim o rico não for tributado mais onerosamente que o pobre, pelo menos permanece assegurada a dignidade humana deste. Infelizmente, nosso ICMS não concretiza completamente a referida imunidade. É bem verdade que alguns alimentos e medicamentos estão isentos. Tal isenção é, na verdade, expressão concreta da imunidade decorrente do princípio do mínimo existencial. Portanto, não pode ser revogada e sempre dá direito a crédito. Além disso, em alguns Estados as alíquotas reduzidas para outros alimentos e medicamentos violam a referida imunidade, sendo, portanto, inconstitucionais” (sic).*

<sup>515</sup> Apud CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento...**, op. cit., p. 46.

de modo que MOSCHETTI assevera sua proteção tão-somente baseado na ausência de capacidade contributiva:

*No dudamos, por tanto, en considerar inconstitucional el Impuesto sobre el Valor Anãdido, em cuanto sujeta al tributo incluso el consumo de los bienes de primera necesidad. Es verdad que se trata de un tributo que exige un campo de aplicación general, pero eso no ha impedido que se hayan admitido diversos casos de exclusión y de exención*<sup>516</sup>.

Vale o registro, porém, em sentido contrário de JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN e de LOZANO SERRANO, que comungam do pensamento de que existe sim capacidade contributiva no consumo de produtos, já que eles também são consumidos por parcela da população que detenha capacidade contributiva, de maneira que não se poderia buscar o mínimo existencial para os impostos sobre o consumo na ausência dessa capacidade, mas em outros elementos, como a finalidade básica para a qual se destina o bem ou o serviço, conforme assinala expressamente o primeiro deles:

*Técnicamente no es correcto calificar estas exenciones para bienes de primera necesidad como mínimos exentos. La justificación se há de buscar, no tanto en la capacidad económica – pues ésta como décimos puede estar presente o no según quién sea el consumidor – cuanto en la finalidad básica que cumple el bien o servicio (ya sea de tipo social, cultural, educativo, etc.) para el sujeto pasivo. En este sentido, LOZANO SERRANO tampoco se muestra partidário de calificar estos supuestos como mínimo exentos, ya que, refiriéndose a la capacidad económica de los sujetos pasivos, entiende que si a la hora de fijar el hecho imponible del tributo se incluye en éste la capacidad económica en sua totalidad, ésta ‘va a verse posteriormente recortada por la existencia de estos mínimo exentos (como en el Impuesto sobre el Patrimonio español) o por la exención que recae sobre elementos de primera necesidad (por ejemplo, en el art. 8 de la Ley des IVA)’*<sup>517</sup>.

O pensamento dos eminentes juristas espanhóis, no entanto, parte de uma premissa que, para nós, parece equivocada, na medida em que considera que a capacidade contributiva que se aplica aos impostos sobre o consumo não está localizada apenas nas características do próprio bem, mas também na capacidade global de quem os

---

<sup>516</sup> **El principio...**, *op. cit.*, p. 268. E já antevendo críticas a respeito do desequilíbrio financeiro do Estado e alegações de necessidade arrecadatória, já se antecipa em rebatê-las, indicando, ao final, uma saída interessante para o problema, que deslegitima qualquer tentativa de desqualificação política ou jurídica dessa proteção: “*Es sabido que la imposición de los bienes de primera necesidad se justifica siempre en términos de rendimientos recaudatorio; tal razón no sólo es extraña al derecho, sino que también es débil en la práctica, pues las exigencias del presupuesto podrían ser mejor satisfechas atajando las evasiones y eliminando las exenciones concedidas para favorecer a tal o cual grupo de presión.*” Mais à frente, citando BERLIRI, na nota 42, observa que “*...la excesiva proliferación de las exenciones es un derecho característico de los sistemas tributários envejecidos.*”

<sup>517</sup> **Técnicas...**, *op. cit.*, p. 47.

consome, com o que não podemos concordar, desde que é impossível se identificar com o mínimo de praticidade qual seria a capacidade global de cada consumidor ao consumir este ou aquele produto, pois, como se trata de imposto real, a medida da capacidade contributiva de quem o consome está revelada nas características do próprio bem, e não fora dele. Dessa forma, um bem da cesta básica é consumido tanto pelo rico quanto pelo pobre, no entanto, esse dado - ser mais ou menos rico, ou seja, possuir mais ou menos capacidade contributiva geral - não pode ser verificado com a praticidade necessária nesse imposto, a não ser pelo próprio fato de consumir produtos supérfluos ou não, cuja essencialidade é indicada por características inerentes ao próprio produto, que revela muito da capacidade contributiva de quem o consome. Nossa posição não se coaduna com as dos eminentes juristas espanhóis, mas é coerente com o conceito de mínimo existencial que propusemos, fundamentado no âmbito tributário no aspecto negativo da capacidade contributiva e revelado na afetação da riqueza ou nas características do próprio bem, conforme anteriormente exposto, daí porque reafirmamos ser a seletividade reveladora da capacidade contributiva no âmbito dos tributos sobre o consumo.

#### ***1.20. A SELETIVIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO EXISTENCIAL***

A previsão expressa desse princípio da seletividade é própria do direito nacional<sup>518</sup>, embora, como vimos, mesmo sem possuir claramente esse comando, a legislação estrangeira aplica-o aos impostos sobre o consumo pelo critério da essencialidade.

A seletividade é considerada pela doutrina amplamente majoritária - a qual aderimos integralmente - como expressão da capacidade contributiva no âmbito dos impostos sobre o consumo<sup>519</sup>; pois só se poderia sopesar a possibilidade de contribuição de cada um pelas características dos bens ou também dos serviços consumidos, dado que não é factível e nem praticável que se realizem investigações sobre as características pessoais de cada consumidor, para fins de aferir, com maior precisão, sua capacidade

---

<sup>518</sup> REGIANE BINHARA ESTURILIO, **A seletividade...**, *op. cit.*, p. 17, afirma: “Na doutrina e na legislação estrangeira não se encontra instituto equivalente à seletividade, ao contrário do que ocorre com outros temas de Direito Tributário.”

<sup>519</sup> Para uma boa síntese dos autores que se posicionam nesse sentido e também em sentido contrário, entendendo que a seletividade não implementa necessariamente a capacidade contributiva ver REGIANE BINHARA ESTURILIO, *ibidem*, p. 17 e 18, notas 3 e 4.

contributiva, que se manifesta inteiramente mediante a verificação da essencialidade ou não dos produtos ou serviços consumidos.<sup>520</sup> Vale, por todos, sobre o assunto, o registro de HENRY TILBERY, em trabalho pioneiro sobre a essencialidade, originalmente de 1974 e depois republicado com atualizações em 1990, onde bem assinala a intersecção desses princípios e a verificação de que a capacidade contributiva pode ser bem auferida nos impostos sobre o consumo<sup>521</sup>:

*A idéia de que a capacidade contributiva pode ser onerada em proporção mais justa, se tomado por base não o que as pessoas ganham (renda auferida), mas sim, o que gastam (renda despendida) vêm de longa data, a partir do argumento clássico formulado por John Stuart Mill pleiteando a isenção da renda poupada da tributação para evitar um gravame 'bis in idem'. (...) Por outro lado, a tributação indireta da renda consumida foi reconhecida já séculos atrás, como instrumento prático e eficaz para atingir a capacidade contributiva, através da imposição sobre operações com bens de consumo. (...) O princípio da tributação conforme a capacidade contributiva – princípio esse do qual o critério da 'essencialidade' é uma das técnicas de sua aplicação (isto é, na imposição sobre o consumo de bens)...<sup>522</sup>.*

Olvidou, no entanto, o referido autor, da determinação da Constituição de 1946 e, mais restritamente, a de 1967, que previa, ainda que não apenas determinando a seletividade, mas impondo uma discriminação dos produtos de primeira necessidade, quando, no seu artigo 24, par. 6º, determinava que:

*Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que*

---

<sup>520</sup> Para o professor titular da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, ROBERTO FERRAZ, sequer seria possível a verificação ou investigação dessa capacidade contributiva de outra forma, pois desse modo estar-se-ia transformando o imposto sobre o consumo em imposto sobre a renda. “*Em se tratando de impostos sobre o consumo, a capacidade contributiva que se há de medir é a manifestada no instante do consumo, a que se pode chamar de instantânea (ou específica). De fato, no momento em que se adquirem um determinado bem de consumo, um telefone celular, por exemplo, manifestam a mesma capacidade contributiva todos os contribuintes que adquirem aparelhos do mesmo valor, sejam eles bilionários como Bill Gates ou Antônio Ermírio de Moraes, funcionários públicos e professores de classe média ou membros do operariado. Pretender medir capacidade contributiva diferente dessa que se manifesta instantaneamente, no ato de consumo é distorcer o tributo, é pretender transformar o imposto sobre o consumo em imposto sobre a renda, sem chances de alcançar qualquer resultado útil para o tributo senão o de distorcê-lo*” (sic). **Prefácio**, in REGIANE BINHAR ESTURILIO, **A seletividade...**, op. cit.

<sup>521</sup> HENRY TILBERY, O conceito de essencialidade como critério de tributação, in **Direito Tributário Atual**, vol. 10, p. 2969-3035.

<sup>522</sup> *Ibidem*, p. 2985-2986 e p. 3016. Na página 2987, ainda, registra argumento essencial, do ponto de vista econômico, para agregar à lógica daqueles que defendem uma tributação mais concentrada no consumo do que na renda: “*Um argumento interessante a favor da tributação da despesa foi que, pelo aspecto da equidade, a imposição sobre aquilo que as pessoas retiram do produto nacional é preferível à imposição sobre aquilo que acrescentam.*”

*especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada (sic).*

Importante ainda, a verificação de que, com o respeito à capacidade contributiva, reduz-se a regressividade inerente a uma tributação linear e idêntica sobre o consumo, sem a distinção por essencialidade, o que além de violar a igualdade, impõe gravame excessivamente oneroso a quem revela menor capacidade contributiva, ddo que há muito já tinha sido percebido por RUBENS GOMES DE SOUSA, que anotou:

*Embora possa à primeira vista parecer paradoxal, é hoje em dia admitido pela generalidade dos autores que os impostos de consumo são regressivos, isto é, são proporcionalmente tanto mais elevados quanto menor é a soma total dos rendimentos do contribuinte. Isto se explica pelo fato de que num orçamento pessoal modesto, as despesas com a aquisição de bens de consumo representam uma percentagem maior de total, do que num orçamento correspondente a uma situação superior de fortuna. Nestas condições, é evidente, que os impostos de consumo devem discriminar entre os artigos de primeira necessidades como roupas, gêneros alimentícios, medicamentos; os de semiluxo, como fumo, diversões, artigos de esporte, automóveis; os de luxo, como jóias, peles, perfumes, certos tipos de automóveis e de bebidas, e finalmente, os de consumo prejudicial ou inconveniente, como armas, jogos de azar e entorpecentes, quando legamento admitidos o seu comércio<sup>523</sup>.*

Assim, não se pode negar a sua íntima relação com a proteção vital, na medida em que na observância de quais produtos ou serviços sejam essenciais ou supérfluos, claramente entre os essenciais, poder-se-ia apontar aqueles que sejam elementares e mais essenciais que outros, porquanto a separação dentre os que estão classificados como essenciais comporta gradações, desde os menos essenciais até os indispensáveis a todas as pessoas, razão pela qual são consumidos por todos independentemente da quantidade de riqueza que possua, pois eles são voltados para a satisfação das necessidades mais elementares, como alimentação e vestuário e serviços indispensáveis.

É bem verdade que mesmo dentro dessas categorias, é possível distinguir entre os que se aproximam mais ou menos do que poderiam ser considerados como plenamente essenciais, como se verifica, para ilustrar, dentre os alimentos e bebidas, onde seguramente refrigerantes e salgadinhos, se comparados com arroz e feijão, que fazem parte da dieta básica de todo brasileiro, são muito menos essenciais e, portanto, devem ser tributados de modo mais gravoso que estes, que deverão, por força da proteção vital,

---

<sup>523</sup> Apud HENRY TILBERY, **O conceito...**, op. cit., p. 2995-2996.

ser desonerados da tributação, pela irresistível constatação de que o seu consumo não revela capacidade contributiva.

Foi TILBERY, mestre pela Universidade de Praga e doutor pela Universidade Mackenzie, no mesmo trabalho que desenvolveu durante o seu curso de doutoramento, que, pela primeira vez, realizou estudo específico sobre a essencialidade, que, aliás, ainda hoje carece de investigações mais aprofundadas, mas que, já à época, mediante o uso de recursos da Ciência Financeira e também recorrendo aos ensinamentos de filósofos<sup>524</sup> - para auxiliar na construção do conteúdo do princípio da essencialidade, sobretudo para compreender a idéia de essencial, de essência, necessário para seu entendimento - registrava a preocupação da implementação desse princípio também para a proteção das necessidades mínimas. Nesse sentido, o registro de algumas passagens do seu trabalho:

*A tributação, promovida para cobertura das necessidades coletivas, deve respeitar os limites mínimos das necessidades individuais...*<sup>525</sup>.

*Qual é o método, para que, na prática, seja atendido o postulado retro-mencionado, que diz que o Estado, ao providenciar os recursos para financiar as necessidades públicas, não deve prejudicar a cobertura das despesas essenciais individuais? O ponto de partida é a REGRA DE IGUALDADE...*<sup>526</sup>.

*Portanto a pretensão à exoneração da carga tributária sobre necessidades essenciais (por exemplo: alimentação, vestuário, habitação) pode ser atendida: a) na tributação direta da renda global do indivíduo, pela isenção de um limite mínimo indispensável à subsistência; b) na tributação indireta, sobre aquisição de produtos de consumo, ou pela isenção de mercadorias indispensáveis, ou pela graduação da alíquota conforme escala de utilidade*<sup>527</sup>.

O citado autor ainda arremata, com precisão:

---

<sup>524</sup> *Ibidem*, p. 2975-2977, onde, por exemplo, registra que desde EPICURO, na filosofia helenística-romana, já se distinguiam três espécies de necessidades e a existência de gradação interna, estabelecendo que as naturais são aquelas, “...cuja satisfação é imprescindível para a existência; as necessidades convencionais, imaginárias, que devem ser limitadas. Entre ambas situa-se uma grande variedade de necessidades, que, embora tendo alguma justificativa natural, não são imprescindíveis para a existência, podendo ser satisfeitas na medida do possível.” Também ROSSEAU, dois milênios mais tarde “...advogou a imposição de tributos pesados sobre bens de luxos e gastos suntuosos.” Ou ainda IMMANUEL KANT que já antevia que é relativa a essencialidade, pois o seu consumo será gradualmente difundido também nas camadas mais pobres, pois “...entre a desigualdade dos homens e a diversificação na produção, resultando na manufatura de novos artigos supérfluos, além dos produtos indispensáveis e introduzindo pouco a pouco, também nas camadas menos favorecidas o consumo de artigos de luxo, em detrimento da satisfação das necessidades”(sic).

<sup>525</sup> *Ibidem*, p. 2981.

<sup>526</sup> *Ibidem*, p. 2982.

<sup>527</sup> *Ibidem*, p. 2984.

*Recapitulando o princípio básico, focalizando nas presentes considerações, já definido antes no sentido de que a imposição feita pelo Estado, sobre os recursos financeiros das pessoas, para cobrir as necessidades públicas, deve deixar intatos os recursos dos indivíduos para satisfação das suas necessidades essenciais, e considerando que a observância do critério da capacidade contributiva se concretiza no imposto direto (sobre rendas) – pela isenção do mínimo de subsistência; no imposto indireto (sobre vendas) – pela aplicação do critério da essencialidade de bens; chegamos à conclusão de que a faixa de dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedentes dos gastos dos consumidores após satisfeitas as necessidades básicas essenciais<sup>528</sup>.*

Sobre o que seria algo **essencial**, para fins de impor discriminação e separação em grupos de produtos, TILBERY invoca ALIOMAR BALEEIRO, para informar que:

*A palavra, no citado artigo 48, refere-se à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo<sup>529</sup>.*

O mestre RICARDO LOBO TORRES já registrava também a historicidade desse conceito, que varia em razão do tempo e do lugar, quando afirmou que:

*Certos artigos da indústria podem ter conotações de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre<sup>530</sup>.*

Para HENRY TILBERY a essencialidade não se pode referir apenas às necessidades biológicas, mas “...abrange também os bens considerados indispensáveis à manutenção de um padrão de vida decente, mínimo, de acordo com o grau de bem estar da sociedade”<sup>531</sup>.

Vale, nesse sentido também o destaque de LÍLIAN MÁRCIA BALMANT EMERIQUE, quando registra:

---

<sup>528</sup> *Ibidem*, p. 2989-2990.

<sup>529</sup> ALIOMAR BALEEIRO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 347-348 e HENRY TILBERY, **O conceito...**, *op. cit.*, p. 3024.

<sup>530</sup> O IPI e o princípio da seletividade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, p. 97.

<sup>531</sup> **O conceito...**, *op. cit.*, p. 3024.



*O princípio da seletividade tem por finalidade tratar mais brandamente ou impedir a cobrança de um tributo para beneficiar o consumidor final de um determinado produto essencial que, geralmente, não tem liberdade de escolha em relação ao consumo do produto industrializado, mercadoria ou serviço. Muitas vezes, este princípio une-se ao propósito de proteção ao mínimo vital, especialmente em relação à diminuição ou exoneração de tributos dos produtos pertencentes a cesta básica do trabalhador ou aos serviços essenciais como fornecimento de luz, água, transportes etc*<sup>532</sup>.

REGINA HELENA COSTA, por sua vez, remarca a impossibilidade de considerar as condições pessoais nos tributos indiretos, dada a sua dinâmica impositiva, o que não impede, no entanto, de aplicar a eles a capacidade contributiva, através do expediente da essencialidade, reflexo direto dessa capacidade:

*Cremos que, mesmo na chamada imposição indireta, é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade, de modo diferenciado. Portanto, nesse particular, a distinção tem relevância jurídica. A dificuldade da operatividade do princípio em tal tipo de imposição reside, exatamente, na inviabilidade de se imprimir feição pessoal aos impostos indiretos, o que implica a distinta forma com que o mesmo incidirá nesse caso. A seletividade das alíquotas e a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, como veresmos adiante, são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva*<sup>533</sup>.

O mestre JOSÉ ROBERTO VIEIRA bem sintetizou, ao estudar a seletividade para o IPI, a necessidade de que, mesmo diante da extrafiscalidade, se respeite a proteção existencial, que não revela qualquer capacidade contributiva:

*Penso que poderíamos passar, agora, ao exame específico da tributação extrafiscal relativa ao IPI, talvez apenas com uma última observação acerca da extrafiscalidade em geral, que é a seguinte: há, hoje, algo que nós poderíamos dizer que se aproxima de um certo consenso internacional quanto ao reconhecimento da aplicação de um mínimo de Igualdade à tributação extrafiscal – e esse primeiro raciocínio coube a Emilio Giardina, na Itália – que principia pela necessidade incontornável do respeito da extrafiscalidade ao mínimo existencial ou mínimo vital, como um limite inferior da capacidade contributiva...*<sup>534</sup>.

Assim, considerando a aplicação da capacidade contributiva como decorrência da igualdade, mediante o instrumento da seletividade, também se possibilita, observar maior

---

<sup>532</sup> O princípio..., *op. cit.*, p. 298.

<sup>533</sup> Princípio..., *op. cit.*, p. 54.

<sup>534</sup> IPI e extrafiscalidade, *Revista de Direito Tributário*, n. 91, p. 76.

ou menor capacidade contributiva, de acordo com a utilidade e essencialidade dos produtos ou serviços, já que, embora não prevista expressamente na Constituição que se aplique também a todos os serviços, e não apenas aos serviços atribuídos à competência de imposição do ICMS, já que decorrem logicamente da capacidade contributiva. Do mesmo modo, como decorrência, seus limites, onde não se verifica qualquer capacidade contributiva, tal qual se revela com os produtos e serviços vitais, que devem ser protegidos do gravame tributário, consoante afirma a magistrada paulista:

*Por derradeiro, vale o argumento seguinte: se a capacidade contributiva não puder ser levada em conta para a graduação desses tributos, ao menos prestar-se-á como indicadora das hipóteses em que deverá conceder isenção total ou parcial da obrigação tributária. (...) Realmente, o consumo de certos bens revela riqueza, enquanto o de outros, como produtos de alimentação básica, higiene, saúde e vestuário compõe o chamado 'mínimo vital'...Assim, não parece desarrazoado que o mesmo imposto incida com o maior impacto sobre artigos de luxo e com pequena ou nenhuma intensidade sobre artigos de primeira necessidade<sup>535</sup>.*

Vale o registro interessante do pensamento de HUMBERTO ÁVILA, no sentido de que a seletividade decorre de outros princípios que não o da capacidade contributiva, talvez por isso, sua conclusão não seja no sentido da desoneração total dos produtos e **serviços** essenciais, mas apenas de uma diminuição do gravame:

*A Constituição Brasileira estabelece que alguns produtos ou serviços, em virtude de sua essencialidade, devem ser desonerados (art. 153, par. 3º, I; art. 155, par. 2º, III). Essa desoneração não decorre da capacidade econômica do sujeito passivo, que apenas conduziria a uma alíquota proporcional, mas de outras normas constitucionais. (...) Quanto mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota. 'Essencial' significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia de desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para saúde do homem. Isso significa que a tributação de alimentos e de remédios deve ser regressiva<sup>536</sup>.*

RICARDO LOBO TORRES, no entanto, registra expressamente a importância da seletividade para fins de proteger o patrimônio essencial quanto ao imposto sobre o consumo, na medida em que afirma que esse comando constitucional determina que a

---

<sup>535</sup> REGINA HELENA COSTA, *ibidem*, p. 54-55.

<sup>536</sup> O princípio da isonomia em matéria tributária, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**, p. 753.

tributação seja aumentada na razão direta da superfluidade do bem e na inversa da sua essencialidade, ou seja, quanto mais supérfluo, maior deverá ser sua carga tributária, enquanto que, ao revés, quanto mais essencial, menor ou inexistente deverá ser sua tributação; e que, examinando o IPI e a seletividade afirmou que “...quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional”<sup>537</sup>.

Do mesmo modo, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, em artigo preciso sobre o assunto, ainda que sem mencionar a proteção existencial, compreende esse princípio não apenas como determinação de arrefecer a tributação sobre produtos essenciais, mas de desonerá-los completamente. Vejamos suas palavras sobre o tema:

*É por isso que, em algumas operações com produtos industrializados supérfluos, a alíquota há de ser extremamente elevada e, em outras, não deverá haver incidência, ou, então, esta somente poderá situar-se em patamares bastante modestos*<sup>538</sup>.

*Vale dizer, a carga econômica do IPI haverá de ser distribuída diversamente, conforme a utilidade social do produto industrializado que está sendo colocado no mercado, daí emergindo, com naturalidade, a idéia de que a operações praticadas com ‘produtos industrializados de alta significação social’ (no plano individual ou coletivo) deverão ser exoneradas da incidência do IPI*<sup>539</sup>.

Também anota a existência de precedentes jurisprudenciais, no sentido de que, produtos componentes da cesta básica sejam desonerados completamente da incidência tributária, como decorrência da essencialidade, consoante se verifica do importante precedente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região: “É plausível ainda, a impossibilidade de tributação sobre qualquer produto componente da chamada ‘cesta básica’, uma vez que a Carta Magna afirma que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto”<sup>540</sup>.

Logo, pode-se afirmar que efetivamente a seletividade é instrumento útil e necessário para a implementação da proteção existencial quanto aos impostos sobre o

---

<sup>537</sup> O IPI e o..., *op. cit.*, p. 94-95.

<sup>538</sup> Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados), p. 62.

<sup>539</sup> *Ibidem*, p. 65.

<sup>540</sup> Decisão referente ao processo 95.03104381-6 de 25.12.1995 in **Revista do Tribunal Regional Federal**, 3ª Região 25, p. 36.37, em que se discutia a possibilidade da incidência de alíquota de 18% de IPI sobre o açúcar, nos termos da Lei 8393/91.

consumo, sobretudo nos indiretos como o IPI e o ICMS, mormente para garantir neles a observância da capacidade contributiva e, de consequência, também a sua inexistência em casos de bens vitais, indistintamente consumidos por todos, de maneira que se tornam indispensáveis para esse mister, pois, sem ela, teríamos um evidente desequilíbrio na tributação de pessoas sem qualquer capacidade de contribuir. Ressalte-se, porém, que, conquanto não haja expressa previsão de seletividade para todos os serviços, partindo-se da premissa que adotamos - ao aderirmos com a melhor doutrina que esse comando decorre diretamente da capacidade contributiva - deve ele também ser observado para todos os serviços, que também merecem ser discriminados de forma a separar, sob o critério da essencialidade, quais serviços sejam indispensáveis, porque voltados apenas a oferecer, através dele, a conservação, proteção ou reparação de um bem essencial da vida, e que deverá, portanto, também ser protegido como mínimo existencial, conforme se demonstrará no terceiro capítulo desta tese.

## **CAPÍTULO 2 – AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **2.1. TEORIAS SOBRE AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL**

Classificações são sempre decorrentes da subjetividade do classificador, que elege um critério para fins de separar os objetos de sua discriminação, cujo agrupamento deve ter pertinência com o critério eleito para esse fim. A todos é permitido, portanto, fazer sua classificação, pois “...*não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis*”, conforme afirmou AGUSTÍN GORDILLO<sup>541</sup>. Essa afirmação, no entanto, deve ser tida com certa reserva, dado que, conquanto essa idéia seja válida para as ciências naturais, por exemplo, não o é, todavia, para a ciência jurídica, conforme assinalou ROQUE CARRAZA,<sup>542</sup> para quem, uma classificação “...*deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a norma jurídica. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.*” Com essa assertiva concorda também EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>543</sup>, anotando que “...*o critério ‘utilidade’ é inaplicável: as classificações jurídicas são válidas ou inválidas (direito positivo) ou verdadeiras ou falsas (Ciência do Direito) em função do direito posto e da eficiência do discurso do jurista para descrever seu objeto de análise.*”

O que imprime, no entanto, importância e aceitação a qualquer classificação é a sua razoabilidade, no sentido de ser expressão da racionalidade do âmbito de e para onde se destina, como também seu aspecto didático, no sentido de facilitar a compreensão e a aplicação de determinadas categorias jurídicas, com o que está de acordo GENARO CARRIÓ, quando afirma que “...*los juristas creen que esas clasificaciones constituyen*

---

<sup>541</sup> *Apud* EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, As classificações no sistema tributário brasileiro, in **Justiça Tributária: Direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**, p. 130.

<sup>542</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 309.

<sup>543</sup> **Justiça Tributária...**, *op. cit.*, p. 133.

*la verdadera forma de agrupar las reglas y los fenómenos, en lugar de ver en ellas simples instrumentos para una mejor comprensión de éstos.”*<sup>544</sup>

Importa registrar, porém, que, para efeito de determinar quantas são as espécies tributárias, a questão transcende apenas ao aspecto didático, pois, consoante as palavras de LUCIANO AMARO<sup>545</sup>, da “...capitulação de tais figuras como espécies tributárias depende sua sujeição aos princípios tributários, cuja aplicação pode modificar ou mesmo, em dadas circunstâncias, inviabilizar a exigência.”<sup>546</sup>

Assim, estamos assentes com o pensamento anteriormente registrado de ROQUE CARRAZZA e de EURICO DE SANTI, sobre a necessidade de que a classificação jurídica, para ser válida, preencha condições mínimas de aceitação científica e leve em consideração características normativas, de maneira que as classificações dos tributos, para serem válidas, devem necessariamente considerar as características encontráveis nas normas tributárias que disciplinam o tributo, sob pena de serem inaceitáveis do ponto de vista jurídico. Estamos também de acordo com a observação de LUCIANO AMARO, pois nesse particular, saber quantas são as espécies tributárias ou se determinadas figuras são espécies tributárias, é determinante para submetê-la a todo um regime jurídico específico, que pode, eventualmente, se não cumprido, inviabilizar a sua cobrança.

Nessa linha, observa-se que, em relação à quantidade de espécies tributárias existentes no Brasil, há muito a doutrina se divide em quatro correntes distintas: as teorias **bipartida, tripartida, quadripartida e quinqüepartida**. Cada uma delas pretendeu fazer uma leitura precisa do ordenamento jurídico, no sentido de indicar quantas seriam as espécies tributárias verificáveis no direito brasileiro<sup>547</sup>.

Adiantamos desde logo que, dentre elas, é a **teoria tripartida** aquela que perfilhamos, já que entendemos, acompanhando expressiva parcela doutrinária sobre o

---

<sup>544</sup> *Notas sobre derecho...*, op. cit., p. 99. Onde ainda anota: “Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales ou inútiles; sus ventajas o desventajas están superditadas al interés que guía a quien las formula, y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables.”

<sup>545</sup> **Direito Tributário Brasileiro**, p. 27.

<sup>546</sup> É o caso nítido da figura do pedágio, ou ainda, do enquadramento do serviço como taxa ou preço público, tema sobre o qual já tivemos oportunidade de nos manifestar, em artigo que elaboramos, intitulado **Ensaio sobre a distinção entre taxa e preço público**, p. 79-97.

<sup>547</sup> Para uma síntese bem elaborada sobre as espécies tributárias e seus adeptos, vide por todos, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, n. 28, p. 227-248.

tema, que é a que faz a melhor leitura do nosso ordenamento jurídico, levando em consideração características encontráveis na norma jurídica, de modo que é a ela que aderimos, como pressuposto a informar o presente trabalho; esclarecendo que, quanto às classificações e aos critérios eleitos pelas diversas correntes, por não serem determinantes para o resultado de nosso trabalho, trataremos deles apenas de modo instrumental.

Com efeito, limitar-nos-emos, neste capítulo, apenas a informar algumas características dessas correntes, com a indicação de seus principais defensores, sem qualquer pretensão de esgotar o assunto - sobretudo porque a questão por si só já demandaria tese própria – para, em seguida, relacioná-las com o princípio da capacidade contributiva, este sim, dado necessário e sobremaneira relevante para investigar a proteção existencial em cada espécie de tributo.

### ***2.1.1. Teoria bipartida***

Essa teoria, de pouco adesão na doutrina e nenhuma expressssão conhecida na jurisprudência, tinha como um dos seus expoentes o grande jurista ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>548</sup>, que na sua grande obra, *Teoria Geral do Direito Tributário*, defendia a idéia de que existem apenas duas espécies de tributos: os impostos e as taxas.

Para o mestre gaúcho, o núcleo da hipótese de incidência estava exatamente na base de cálculo, que seria única para cada tributo, de modo que esse dado é que daria a identidade para verificar quantas espécies tributárias seriam possíveis. Nesse passo, entendia que a contribuição de melhoria, pela sua base de cálculo, ou seria um imposto (de renda) ou uma taxa. Seria imposto de renda se a sua base de cálculo fosse a mais valia do imóvel, enquanto que seria taxa se a base de cálculo fosse o custo do serviço estatal.<sup>549</sup>

Não considerava, o referido mestre, que as contribuições fossem efetivamente uma espécie autônoma de tributo, pois, ou seriam impostos com destinação específica ou taxas. Afirmava nesse sentido que:

---

<sup>548</sup> **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 621.

<sup>549</sup> *Ibidem*, p. 339 *et seq.*

*...não constituem uma natureza jurídica de tributo 'sui generis', nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas. (...) E a "contribuição parafiscal" possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo, não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo*<sup>550</sup>.

No que concerne aos empréstimos compulsórios, BECKER pensava que seriam impostos restituíveis, afirmando que *"...a devolução do montante do tributo ao contribuinte é uma (entre outras) das destinações determinadas àquele tributo e tal fenômeno ocorre também com outros tributos"*<sup>551</sup>.

A teoria bipartida também teve como adepto outro gênio das letras jurídicas nacionais - um certo FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA<sup>552</sup> - cuja obra, de tão profunda e extensa, ainda não foi suficientemente absorvida até os dias de hoje, mas que, no particular, está há muito superada, mormente após o advento da Constituição de 1988, sob cuja vigência, poucos ainda têm defendido a divisão em duas espécies tributárias<sup>553</sup>.

### **2.1.2. Teoria tripartida**

Essa teoria, ao lado da quinquêpartida, é a que atrai mais adeptos, que disputam as atenções e discussões a propósito de demonstrar ser a mais adequada para representar o número de espécies de tributos existentes no Brasil, além de ser predominante da doutrina estrangeira, como, há muito, ressaltou VALDÉS COSTA: *"...na doutrina*

---

<sup>550</sup> *Ibidem*, p. 350.

<sup>551</sup> *Ibidem*, p. 358.

<sup>552</sup> PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967**, p. 351, onde anotou: *"Rigorosamente, a dicotomia 'taxa', impôsto' é exaustiva. Todo tributo pecuniário ou é imposto ou é taxa."* (sic)

<sup>553</sup> Nesse sentido, EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, **Manual de Direito Financeiro e Tributário**, p. 272, embora depois, na edição do seu **Dicionário Jurídico Tributário**, p. 82, o autor parece ter aderido à teoria quinquêpartida, quando afirma: *"Espécies Tributárias – Consoante entendimento corrente na doutrina e na jurisprudência, o gênero 'tributo' compreende as seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios."*



*jurídica predomina a classificação tripartida em impostos, taxas e contribuições, que é praticamente unânime na Itália, Espanha e América Latina.*”<sup>554</sup>

Essa teoria - cujos primeiros expoentes no Brasil foram RUBENS GOMES DE SOUSA<sup>555</sup>, ALIOMAR BALEEIRO<sup>556</sup> e GERALDO ATALIBA<sup>557</sup> -, estipula a existência de impostos, taxas e contribuições, sendo que, para este último autor, utilizando um critério classificador em que procurou observar apenas a realidade normativa dos tributos, as taxas e contribuições são tributos vinculados a uma atuação estatal, enquanto os impostos não contam na materialidade de sua hipótese com qualquer descrição relacionada com a atuação do Estado, estabelecendo, assim, uma das mais consistentes classificações de tributos: a que os divide em vinculados e não-vinculados.

A distinção entre contribuição e taxa, por sua vez, repousa na sua **referibilidade**, ou seja, na referência entre a materialidade da hipótese tributária (atuação estatal) e o contribuinte, na visão de GERALDO ATALIBA<sup>558</sup>. Se a referência é direta entre o contribuinte e a hipótese de incidência, estaremos diante de uma taxa, ao passo que se a referibilidade é apenas indireta, ou seja, demandando que essa atividade estatal seja seguida de uma consequência, vislumbraremos a figura da contribuição de melhoria, já que, além da atuação estatal, é necessário que dela surja uma valorização imobiliária, enquanto que na taxa, apenas a atuação do Estado é suficiente para sua configuração, sendo desnecessário considerar o seu resultado ou exigir qualquer consequência, pois a atuação estatal é bastante para a ocorrência do fato jurídico tributário.<sup>559</sup>

Em outras palavras, na materialidade dos tributos vinculados, que descrevem uma atuação estatal, haverá uma referência direta ao contribuinte, quando apenas a atuação do Estado for suficiente, ao passo que a referência será indireta quando a

---

<sup>554</sup> **Curso de Derecho Tributario**, p. 87.

<sup>555</sup> **Compêndio de legislação tributária**, p. 163-165.

<sup>556</sup> **Direito tributário...**, *op. cit.*, p. 70.

<sup>557</sup> **Sistema constitucional tributário brasileiro**, p. 295. e **Hipótese de incidência tributária**, *passim*.

<sup>558</sup> **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 147.

<sup>559</sup> GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 147, onde se lê: “59.4. A h.i. da contribuição é uma atuação estatal indiretamente (mediatamente) referida ao obrigado (‘atuação estatal obliquamente vinculada ao contribuinte’, segundo Aires Barreto, *Base...* p. 73).” E na p. 152: “60.7. CONTRIBUIÇÃO é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado.” E na p. 156: “62.1. Conceituamos taxa como o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado. Não basta que a consistência da h.i. seja uma atuação estatal. É que preciso que esta seja, de qualquer modo, referida ao obrigado (sujeito passivo), para que dele possa ser exigida. Se pudesse ser exigida de outra pessoa desapareceria qualquer utilidade na distinção entre taxa e imposto.”

atuação estatal, embora necessária, não seja suficiente para configurar a hipótese normativa, já que se exigera ainda um elemento intermediário entre ela e o contribuinte, que, no caso da contribuição de melhoria, seria a valorização imobiliária decorrente da obra pública. Não basta, portanto, que o Estado atue, é necessário que ele produza certo efeito para o nascimento da obrigação tributária. Vejamos as palavras do autor da classificação, o saudoso GERALDO ATALIBA:

*Deveras, as contribuições não se confundem com as taxas, nem com os impostos; também não constituem gênero que a eles se oponha. São espécies de tributo vinculado, ao lado da taxa. Desta se distingue por um quid plus na estrutura da materialidade da hipótese de incidência – como oportunamente foi exposto – e principalmente pela base imponible (v. n. 59.4 e 60.7). A espécie de tributo designada contribuição (contribuição especial, tributo especial) comporta subespécies, das quais a mais típica, saliente e característica é a de melhoria. Esta situa-se entre as contribuições provocantes, em oposição às provocadas (v. ns. 72.8 e 72.9)<sup>560</sup>.*

Essa teoria, no entanto, do modo como proposto por GERALDO ATALIBA, não foi integralmente aceita pela doutrina<sup>561</sup>, já que muitos entenderam que a única contribuição que merecia ser considerada de forma autônoma seria a contribuição de melhoria, enquanto as demais contribuições poderiam ser reduzidas, de acordo com a sua conformação à figura das taxas ou à dos impostos. Não é outro o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO e de ROQUE CARRAZZA.

O professor titular da USP e da PUC/SP, PAULO DE BARROS CARVALHO, assim se posicionou sobre a classificação tripartida:

*A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições sociais são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica com até impede seus aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições sociais<sup>562</sup>.*

---

<sup>560</sup> *Ibidem*, p. 116.

<sup>561</sup> Dentre os que aderiram integralmente à classificação, conforme proposta por ATALIBA, destacam-se AIRES BARRETO, RUBENS GOMES DE SOUSA e SUSY GOMES HOFFMANN, conforme boa síntese feita por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**, p. 69.

<sup>562</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 34.

ROQUE CARRAZZA, por sua vez, também assinala seu posicionamento no sentido de que as contribuições não possuem autonomia:

*Parece não haver dúvida de que os tributos, no Brasil, são impostos, ou são taxas (de serviço ou de polícia), ou são contribuições de melhoria. De fato, como procuramos demonstrar, os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis; as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquele que os instituiu; e os impostos extraordinários, simples impostos que, criados pela União, na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam respeitar o princípio da reserva das competências impositivas. Finalmente, as contribuições, referidas no art. 149 e seu parágrafo único da CF, são tributos (impostos ou taxas), qualificados por sua finalidade<sup>563</sup>.*

Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, portanto, podem ser reduzidas às figuras das taxas ou dos impostos, dependendo do específico perfil que tiverem adotado, de maneira que, a despeito de sua importância, não contam com características suficientes para distingui-las das espécies tributárias indicadas<sup>564</sup>.

### **2.1.3. Teoria quadripartida**

Nessa teoria, observa-se a indicação de quatro espécies diversas, que variam conforme os critérios eleitos por autor, de modo que o seu resultado pode atribuir autonomia ora aos empréstimos compulsórios, ora às contribuições de melhoria, ora às contribuições especiais, de modo que indicaremos o entendimento dos autores mais destacados que a defendem, sem, no entanto - por não ser o objeto principal de nossa investigação e entendermos ser desnecessária ao resultado do presente trabalho - salientar as razões que movem cada jurista na sua classificação.

FÁBIO FANUCCHI, um de seus adeptos, entendia haver impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, sendo que as contribuições seriam subdivididas, correspondendo a contribuição de melhoria a uma delas.<sup>565</sup>

---

<sup>563</sup> **Curso...**, *op. cit.*, p. 373.

<sup>564</sup> Para um panorama doutrinário dos autores que são adeptos dessa teoria, veja a boa síntese feita por FISCHER, **As espécies...**, *op. cit.*, p. 242-243: “Marco Aurélio Greco, Edvaldo Brito, José Afonso da Silva, Régis Fernandes de Oliveira, Estevão Horvath, Flávio Bauer Novelli, Nilton Latorraca, Yoshiaki Ichihara, Heron Arzua, Sidney Saraiva Apocalypse, José Ribamar Ferreira, no Brasil e Achille Donato Giannini, Gian Antonio Micheli, José Luis Perez de Ayala, Carlos A. Mersán, no exterior, adotam, também, mas com algumas particularidades a teoria tripartida.”

<sup>565</sup> **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 60.

Também LUCIANO AMARO abraça essa corrente, afirmando, por sua vez, que as quatro espécies tributárias são impostos, taxas – sendo elas de serviço, de polícia, de uso da via pública e de melhoria -, além das contribuições – sociais, econômicas e corporativas – e empréstimos compulsórios.<sup>566</sup>

O mestre SOUTO MAIOR BORGES afirma existirem pelo menos quatro espécies distintas de tributo, quais sejam, impostos, taxas, contribuições - de melhoria e contribuições em geral - e empréstimos compulsórios.<sup>567</sup>

Do mesmo modo, BERNARDO RIBERTO DE MORAES<sup>568</sup> e ARNALDO BORGES<sup>569</sup> são partidários dessa corrente, destacando existirem impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais.

Observa-se, portanto, como acontece também nas demais correntes, que o resultado classificatório está diretamente relacionado com o critério eleito pelos autores, daí haver também variantes dentro da própria corrente, embora coincidam no número de tributos.

#### **2.1.4. Teoria qüinqüepartida**

Nesta teoria, que disputa a preferência da maioria dos juristas e conta com a adesão do STF, observa-se, de modo geral, a existência de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (ou contribuições sociais), como, por exemplo, afirma JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ao justificar seu posicionamento:

*Todavia, observo a existência de distinta característica nos empréstimos compulsórios, uma vez que o artigo 148 da Constituição deixa nitidamente implícito ser indispensável que, na lei federal instituidora, haja expressa previsão de prazo, forma de reembolso e remuneração, o que é deveras importante e tem o condão de tipificar e especificar esta exação como tributo; tanto que o STF decretou a inconstitucionalidade de empréstimo compulsório que estabeleceria remuneração em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND), ao invés de em moeda corrente, como anteriormente apontado. O mesmo ocorre com as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e destinadas à seguridade social (art. 149*

---

<sup>566</sup> **Direito...**, *op. cit.*, p. 81.

<sup>567</sup> Contribuições – caráter tributário, **Revista de direito tributário**, p. 116-145.

<sup>568</sup> **Compêndio de direito tributário**, p. 635.

<sup>569</sup> **Introdução ao direito tributário**, p. 39-40.

e 195), em que a legislação infraconstitucional deve determinar a destinação específica e direta aos entes beneficiados<sup>570</sup>.

Como se pode perceber, pela síntese do mestre paulista, essa corrente tem por característica atribuir às características de restituibilidade e da destinação de recursos, importância idêntica às demais características dos tributos - vinculação à atividade estatal -, como se estivessem no mesmo plano, razão pela qual chegam, a partir desses critérios, a cinco espécies distintas.

Não discrepam desse raciocínio HUGO DE BRITO MACHADO<sup>571</sup>, MÁRCIO SEVERO MARQUES<sup>572</sup>, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS<sup>573</sup>, CELSO RIBEIRO BASTOS<sup>574</sup>, dentre outros<sup>575</sup>; adeptos, com alguma variação terminológica, dessa mesma corrente.

A crítica dirigida a essa corrente é no sentido de que embaralha as características estruturais ou intrínsecas, das funcionais ou extrínsecas<sup>576</sup>, ao se preocupar com acontecimentos posteriores à ocorrência do fato jurídico tributário, atribuindo, portanto, relevância às consequências econômicas do tributo - restituição e destinação de receitas - o que iria de encontro à disposição do artigo 4º, II do CTN<sup>577</sup>, e viciaria a própria premissa classificatória também por escapar ao fenômeno estritamente jurídico.<sup>578</sup>

---

<sup>570</sup> Curso..., *op. cit.*, p. 82.

<sup>571</sup> Curso de direito tributário, p. 47 *et seq.*

<sup>572</sup> Os tributos no sistema constitucional brasileiro, *Revista de direito tributário*, n. 72, p. 238-248.

<sup>573</sup> As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 25.

<sup>574</sup> Curso de direito financeiro e de direito tributário, p. 146.

<sup>575</sup> Para uma síntese dos autores, vide FISCHER, *As espécies...*, *op. cit.*, p. 233: “Por fim, para além desses autores e dentre outros, na mesma linha, podemos destacar, também, as posições de José Eduardo Soares de Melo, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Ives Gandra da Silva Martins, Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, Zelmo Denari, Vittorio Cassone, Rômulo Maya e Célio de Freitas Batalha.”

<sup>576</sup> Sobre esses critérios estrutural ou intrínseco e funcional ou extrínseco, confira-se JOHN HOSPERS, *Introducción al análisis filosófico*, p. 50-51.

<sup>577</sup> “Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

<sup>578</sup> Nessa linha, são as críticas, dentre outros, de BECKER, *Teoria geral...*, *op. cit.*, p. 260; SOUZA NEVES, *Cofins...*, *op. cit.*, p. 61-62 e de CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 335 e 365.

### **2.1.5. Nosso posicionamento**

Examinando as teorias acima, sucintamente expostas, somos partícipes da teoria clássica tripartida, na linha defendida por seus maiores expoentes, mais voltados, porém, para a linha de PAULO DE BARROS CARVALHO, que defende a autonomia apenas da contribuição de melhoria e não de todas as contribuições, como defendida originalmente por GERALDO ATALIBA.

Com efeito, entendemos que a razão está efetivamente com essa respeitada corrente que teve seu início na perspicácia observadora de ATALIBA, cientista que formulou essa classificação com base no exame que realizou tendo em conta apenas a realidade normativa, ou seja, observando apenas a normas que disciplinam os tributos, daí ter chegado à conclusão de que, pelas suas estruturas, juridicamente, só seria possível encontrar características que permitissem apontar três espécies tributárias.

A distinção parte da conhecida divisão que fez ATALIBA entre tributos vinculados e não-vinculados, acima mencionada, sendo essa vinculação relacionada com a verificação na hipótese de incidência do tributo, da descrição de fatos que sejam relacionados a uma atividade estatal. Observa-se essa vinculação em dois tributos diferentes, quais sejam, nas taxas e nas contribuições de melhoria. Nas taxas existe a descrição de serviços públicos ou do exercício da atividade de polícia, específicos e divisíveis; tributos diretamente referidos à atividade estatal, ou seja, nos termos dos artigos 77 do CTN<sup>579</sup> e do 145, II da Constituição da República<sup>580</sup>, não existe qualquer intermediação entre a atuação estatal e o nascimento do tributo. Nas contribuições de melhoria, por sua vez, a par de igualmente existir uma atuação estatal, é necessário que a obra pública gere valorização do imóvel particular.<sup>581</sup>

---

<sup>579</sup> “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

<sup>580</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;”

<sup>581</sup> Seja em razão do decreto-lei 195/67, que determina que apenas os imóveis particulares serão objetos de tributação pela contribuição de melhoria, seja também pela evidente imunidade recíproca decorrente do pacto federativo, que estabelece a igualdade entre as esferas de governo, na esteira da tradição norte-americana.

No entanto, enquanto nas taxas basta apenas a prestação do serviço específico e divisível ou o exercício da atividade de polícia, independentemente de qualquer outro fator, na contribuição de melhoria, por sua vez, exige-se, além da atuação do Estado, no sentido de implementar obra pública, também que disso decorra valorização imobiliária, ou seja, um dado intermediário entre a atuação estatal e o tributo, que é a valorização imobiliária; daí porque GERALDO ATALIBA dizia que, no caso das taxas, a referibilidade é direta, enquanto na contribuição de melhoria, a referibilidade é indireta.

De outro lado, os impostos são tributos não vinculados, que independem de qualquer atuação estatal para que se autorize sua cobrança, já que nas hipóteses de incidência correspondentes, não há qualquer referência à atuação estatal, mas apenas a fatos signo presuntivos de riqueza, nos termos da definição do artigo 16 do CTN<sup>582</sup> e do artigo 145, I da Constituição da República em vigor<sup>583</sup>.

Estamos de acordo com o rigor científico impresso no critério utilizado por essa corrente para fins de identificar a quantidade de espécies de tributos, ou seja, apenas o exame da norma jurídica, de modo a permitir uma classificação fundada em critérios estritamente jurídicos, recolhidos da leitura das normas de regência, daí sua longevidade e o reconhecimento de muitos adeptos, no decorrer da recente história tributária do Brasil.

Como já antecipamos, perfilhamos a doutrina tradicional tripartida, que divide os tributos em taxas, contribuição de melhoria e impostos, sendo que na figura dos impostos ou das taxas, dependendo da configuração material do tributo, estarão abrigadas tanto a dos empréstimos compulsórios quanto a das contribuições especiais, de modo que não haveria necessidade de apartá-las em novas espécies tributárias.

Dentro das premissas que foram adotadas, ou seja, de admitir-se uma classificação com a observância de critérios intranormativos apenas, pode-se afirmar que a corrente à qual nos filiamos é, dentro dessas premissas, a que melhor descreve uma classificação jurídica dos tributos à luz do ordenamento jurídico, uma vez que leva em consideração

---

<sup>582</sup> “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relacionada ao contribuinte.”

<sup>583</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos;...”

efetivamente critérios eminentemente jurídicos - presentes na regra-matriz de incidência, e precisamente na materialidade da hipótese de incidência -, de modo que não vislumbramos reparos a serem feitos, daí porque nossa integral adesão a essa teoria.

Não olvidamos, porém, a possibilidade de que, a partir de outros critérios, extranormativos ou não, ou da conjugação de critérios intra e extranormativos, se possa chegar a outras classificações também possíveis das espécies tributárias - como as defendidas por EURICO MARCO DE SANTI<sup>584</sup> e FABIANA DEL PADRE TOMÉ<sup>585</sup> -, que se utilizam da sua conjugação para concluir que, na figura dos impostos, podemos agregar, de acordo com a existência de finalidade constitucionalmente determinada do tributo, ou a sua restituibilidade, **impostos-impostos, impostos-contribuições e impostos-empréstimos.**

No entanto, considerando que as referidas classificações, inclusive a que foi adotada para o presente trabalho, não interferem em nossas reflexões, pois continuamos a perceber que, efetivamente, em todos os tributos, é possível admitir a proteção existencial, sendo que, salvo nas hipóteses expressamente previstas na Constituição, nas demais, a liberdade do legislador encontra limites bem amplos para exercer sua criatividade e proteger os bens mínimos para a sobrevivência das pessoas e das empresas, passamos agora, após o estudo da capacidade contributiva já realizado no primeiro capítulo deste trabalho, a tratar do relacionamento entre as espécies tributárias eleitas e a capacidade contributiva, dado que tem relevância especial para o nosso trabalho, em virtude das premissas de incapacidade contributiva que adotamos para fundamentar a proteção vital no Brasil, evidenciando ser indispensável relacionar as

---

<sup>584</sup> **As classificações...**, op. cit., p. 139: “A circunstância é que, segundo entendemos, a Constituição Federal de 1988 concebeu duas diferentes acepções para a palavra ‘imposto’: uma como gênero próximo, outra como diferença específica constituinte de duas classes de ‘impostos’. Imposto, gênero próximo, define-se pela não vinculação do critério material da hipótese de incidência a uma atuação estatal específica. Imposto, como subespécie, é aquele que não apresenta destinação legal de sua receita (não afetação).”

<sup>585</sup> **Contribuições...**, op. cit., p. 82: “Podemos, em vista disso, classificar os impostos, enquanto tributos não-vinculados a uma atuação estatal, em ‘impostos em sentido estrito’, ‘impostos com destinação específica’ e ‘impostos restituíveis’. Os primeiros consistem nos impostos em geral, cujo produto da arrecadação não pode ser vinculado em virtude da vedação constitucional constante no art. 167, IV; os segundos, conhecidos como ‘contribuições’, são compostos por aqueles tributos que, embora possuam em sua hipótese de incidência a descrição de ato ou estado do particular, devem ter o produto de sua arrecadação legalmente destinado a finalidades específicas, previstas na Carta Magna; os terceiros, denominados ‘empréstimos compulsórios’, além da exigência de serem vinculados aos motivos que justificaram sua instituição, devem apresentar legalmente a previsão de serem restituídos ao contribuinte” (sic).



espécies tributárias e a capacidade contributiva para construir a noção do mínimo essencial para cada espécie.

## **2.2. AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Como vimos, no primeiro capítulo deste trabalho, o princípio da capacidade contributiva é considerado pela quase totalidade da doutrina como expressão da igualdade em matéria tributária, de modo tal que, por ele, se proíbem tributações arbitrárias, ilógicas, incoerentes ou discriminatórias. Aplicam-se, em virtude dessa identificação com a igualdade, os mesmos passos e métodos a ela aplicável, consoante lições já expostas de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO, como a eleição de um fator de *discrímen*, o estabelecimento de um tratamento diferenciado em consonância com o *discrímen*, e que o resultado disso esteja em sintonia com os valores constitucionais.

Nada obstante esse caráter que se pode afirmar operacional da capacidade contributiva, esse princípio também possui um aspecto muitíssimo importante para o sistema tributário, que é atribuir a ele uma instrumentalidade inata, um papel que lhe é próprio, de implementador de justiça tributária. Pode-se afirmar que esse princípio outorga um conteúdo material à tributação, oferecendo-lhe um elemento axiológico de transformador social. MOSCHETTI bem remarca esse aspecto, quando afirma que, na tributação,

*...não existe tão-somente o limite extremamente genérico da proibição do ilógico, do incoerente, do arbitrário. Ancor prima, existe o limite do princípio da capacidade contributiva que não é um limite implícito, óbvio, interno a toda norma, mas um limite externo, de sujeição a uma norma superior, (...) um princípio constitucional de justiça fiscal.<sup>586</sup>*

Para que seja um transformador social, esse princípio deverá ser observado em aspectos distintos. Primeiramente, não se pode admitir uma tributação que não contemple o aspecto absoluto da capacidade contributiva, de forma que apenas os fatos que sejam efetivamente expressão de alguma riqueza é que poderão ser escolhidos pelo

---

<sup>586</sup> El principio..., *op. cit.*, p. 47.

legislador como fatos “juridicizáveis” a suportar a incidência tributária; inadmissíveis, pois, nos dias atuais o já mencionado imposto sobre a barba, de recorrente citação doutrinária a ilustrar a necessidade de haver sempre, como causa justificadora do tributo, a existência de fato signo presuntivo de riqueza.

Por outro vértice, há que considerar o aspecto relativo da capacidade contributiva, que permite operacionalizar sua aplicação aos tributos, determinando que as pessoas que revelem diferentes condições financeiras, sejam tratadas desigualmente, na exata proporção da diferença manifestada. Daí porque se pode atribuir maior ou menor ônus tributário na relação diretamente proporcional à capacidade da pessoa de suportá-lo.

E por fim, o aspecto instrumental do princípio, de ser um catalizador de justiça tributária, já que o resultado que deve estar a ele vinculado é sempre o de implementar uma distribuição equânime do fardo tributário, daí porque ser, dentre os instrumentos tributários, o que originalmente é a pedra angular de todo sistema tributário, e o naturalmente vocacionado para realizações de transformação e de justiça tributária. Quando se encontra no seu extremo a proteção do mínimo material, do patrimônio essencial, também se observa muito do aspecto de justiça tributária, já que conforma a competência tributária até onde ela pode ser exercida legitimamente, elevando outros valores constitucionalmente consagrados, como a preservação da existência, ao patamar de mais importantes do que a mera arrecadação. Do mesmo modo, quando é balizado pela proibição de excesso, com a revelação de que a potestade tributária excede à sua presença, também se verifica claramente o interesse em implementar a justiça tributária.

Nesse contexto, a capacidade contributiva é nítido instrumento de concretização de justiça tributária, e, dentro do universo jurídico tributário, é o princípio que tem a maior vocação para a busca desse escopo de justiça, tanto que baliza e modela a competência tributária, com a limitação da proteção existencial e com a proibição do confisco.

Assim, é imperativo exigir que, partindo da premissa, já demonstrada anteriormente, de que a capacidade contributiva é corolário da igualdade em matéria tributária, e que, por isso mesmo, recebe também os atributos da igualdade no âmbito exacional, e considerando que os requisitos para aplicação da igualdade também devem ser exigidos para a capacidade contributiva, deve-se, sempre que eles se encontrem presentes, aplciar

necessariamente esse princípio, não importando de qual espécie tributária se trate, temperando-se, evidentemente, a aplicação, com as características próprias e inegociáveis de cada exação.

Nesse passo, vale destacar que, atualmente não se pode olvidar que a **extrafiscalidade** também desempenha um importante papel no sistema tributário e deve ser conjugada em alguma medida com a capacidade contributiva, mas se pode sobrepor a ela, quando a Constituição resolve implementar valores diversos do que a mera arrecadação tributária de acordo com a capacidade contributiva. Com efeito, quando se está diante de um tributo utilizado como instrumento de implementação de algum valor constitucional diverso da mera arrecadação, a capacidade contributiva cede espaço e transforma o tributo em instrumento da realização do valor constitucionalmente eleito para ser realizado por meio daquele tributo.<sup>587</sup> É por isso que se permite, sem questionamentos acolhidos pela jurisprudência, uma carga tributária nitidamente mais onerosa para bebidas alcoólicas e fumo, v.g.,<sup>588</sup>; ou ainda, para um entre dois imóveis idênticos, desde que ele esteja em desacordo com a função social da propriedade previsto no seu plano diretor; pois com o aumento válido dessas cargas tributárias, procura-se, mais do que arrecadar, interferir no comportamento das pessoas, para que façam ou deixem de fazer algo que seja de interesse público, revelando um aspecto nitidamente instrumental para o tributo, de forma que, no caso do fumo e das bebidas, procura-se

---

<sup>587</sup> Nesse sentido, confira-se a palestra proferida no XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário do IDEPE, por JOSÉ ROBERTO VIEIRA – **IPI e Extrafiscalidade**, *op. cit.*, *passim* – que faz uma síntese interessante dos autores nacionais e estrangeiros que desvinculam a extrafiscalidade da capacidade contributiva. Observe-se ainda que KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA - **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 37 *et seq.* - quando tratam de justificativas de violação ao princípio da capacidade contributiva, indicam a extrafiscalidade, ao lado da praticabilidade da tributação, como justificadores da violação do princípio da capacidade contributiva.

<sup>588</sup> Vale notar que nem sempre esse entendimento, que parece absolutamente inquestionável nos dias hoje, foi considerado pacífico por todos, encarando-os como bens supérfluos, como v.g. o pensamento que considera que não são artigos de luxo, mas de semi-necessidade, o fumo e as bebidas alcoólicas - **O conceito de essencialidade**, *op. cit.*, p. 3005: “A meu ver a elevadíssima imposição sobre consumo de fumos de bebidas alcóolicas não se justifica pelo critério de ‘luxo’. Não há dúvida que não se trata de bens indispensáveis à sobrevivência, porém são necessidades secundárias, dentro do conceito que leva em consideração a opinião da maioria sobre um padrão mínimo de uma vida decente e em face dos hábitos de consumo estabelecidos. Uma vez que as camadas menos favorecidas não tem acesso aos prazeres de alto luxo, que são privilégio de um grupo menor de pessoas abastadas, o fumo e as bebidas alcóolicas trazem, para um grande número de pessoas, aquele algo mas de que o ser humano precisa além dos meios de uma sobrevivência nua. Algum elemento de distração, algo para elevar a moral, é necessário para que o homem, na sociedade civilizada moderna, possa melhor enfrentar as tensões cotidianas e manter a eficiência no trabalho. Por isso considero o fumo e as bebidas alcóolicas – se gozadas sem escalas moderada – em nossos dias, como semi-necessidade.”

inibir seu consumo, não apenas pelo seu aspecto humano individual, mas também porque onera sobremaneira o sistema público de saúde, que suporta na sua maioria os impactos nefastos do consumo reiterado desses produtos. No entanto, salvo esse aspecto extrafiscal - em casos em que se observe conflito entre o interesse arrecadatório e a implementação de outro bem constitucionalmente protegido, por um expediente de ponderação e resolução de antinomia constitucional, em que o interesse meramente arrecadatório do Estado cede passo à implementação de um bem maior constitucionalmente garantido<sup>589</sup> -, em todos os demais, não se pode afastar a aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias<sup>590</sup>.

Também no sentido de admitir a aplicação desse princípio a todas as espécies tributárias FRANCESCO MOSCHETTI, fazendo registro ainda da aceitação idêntica da Corte Constitucional italiana, em sentenças referidas já da década de 60 e 70, que entende a capacidade contributiva como o fundamento ou a *causa justificadora* das exações:

*Con este presupuesto debe después ser informado también el importe de la exacción, ya que la capacidad económica no es solo presupuesto sino también fundamento y ambos elementos deben cohonestarse de modo armónico. Además, ello 'condiciona' también 'la medida máxima del tributo en el sentido de que no puede fijarse en un nivel superior a la capacidad mostrada por el acto o el hecho' asumido como presupuesto. Esta línea interpretativa se completa luego con la referencia a la 'causa justificadora' y así la Corte afirma – casi a modo de síntesis – que el artículo 53 'responde a la exigencia de garantizar que cada exacción tributaria tenga su causa justificadora en índices concretos reveladores de riqueza, de los cuales sea razonablemente deducible la idoneidad subjetiva de la obligación impositiva. Se obtiene así un cuadro bastante completo en el que la capacidad económica es reconocida como presupuesto, soporte, límite máximo, causa justificadora de la exacción'<sup>591</sup>.*

---

<sup>589</sup> Um exemplo que pode ilustrar a questão, é o da tributação extrafiscal para implementar a função social da propriedade urbana e rural e o efeito confiscatório, proibido aos tributos. Mesmo em uma situação como essa, observa-se que o excesso de carga tributária - no ITR, v.g., pode-se chegar a tributação de 20% sobre o valor da terra nua tributável, nos termos da Lei 9393/96 – não seria considerado como inconstitucional, pois o interesse arrecadatório que seja voltado, mediante extrafiscalidade, para implementar a função social da propriedade imobiliária, afasta de plano a observância da capacidade contributiva e até mesmo a proibição do efeito confiscatório, vedado aos impostos. Não afasta, porém, a determinação da proteção vital – ao menos para as pessoas naturais - já que este também tem por natureza, a proteção de bem jurídico fortemente protegido na Constituição (a preservação e manutenção da vida).

<sup>590</sup> Vide também nesse sentido, a obra do professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz do IPI – texto e contexto**, *passim*. Ou ainda, para sua visão mais sintética, **IPI e Extrafiscalidade...**, *op. cit.*, p. 75-77.

<sup>591</sup> El principio de la capacidad contributiva, in ANDREA AMATUCCI (coord.), **Tratado...**, *op. cit.*, p. 261.

A aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias é também aceita por parte da doutrina alienígena, conforme se observa, v.g., em JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, professor titular da Universidade de Castilla-La Mancha, quando referindo-se à realidade espanhola, embora com espécies tributárias diversas<sup>592</sup>, admite a aplicação da capacidade de contribuir como fundamento de todos os tributos, daí porque entende, na linha do que pensamos, não se poder tributar o mínimo vital:

*Porque si en el mínimo exento no se da la capacidad contributiva que el legislador ha definido como presupuesto de hecho del tributo, y éste há de consistir en una manifestación de aquélla, habría que concluir que los mínimos exentos son supuestos de no sujeción. Si la aptitud para contribuir que el legislador tiene en consideración parte de un determinado nivel de capacidad contributiva, la ausencia del mismo no indico sino que esa capacidad falta y, por ende, falta el fundamento del tributo que expresa su presupuesto de hecho; a menos que éste formule genericamente como realización en abstrato del índice de capacidad contributiva de que se trata y sólo posteriormente se perfile la definición de la misma fijando esse mínimo exento*<sup>593</sup>.

Não é outro o entendimento de FRANCISCO GARCÍA DORADO, quando afirma:

*Como hemos señalado, el limite fundamental mínimo no imponible deberá ser respetado por el sistema tributario en su conjunto. Sin embargo, los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad obligan además a que este mínimo no imponible sea respetado por todos y cada uno de los tributos que componen el sistema tributario. No obstante, la concreción de esta exigencia dependerá de la configuración de los elementos estructurales que cada tributo adopte para gravar la materia imponible del sujeto. Será, en último término, el Tribunal*

---

<sup>592</sup> De modo geral, a doutrina espanhola aceita a existência de duas ou três espécies tributárias, sendo elas impostos e taxas, ou impostos, taxas e contribuições, conforme ressalta CASALTA NABAIS, **Direito Fiscal**, p. 20: “Entre nós a figura dos tributos tem sido objecto de uma divisão dicotômica, bipartida ou binária, que os distribui por tributos unilaterais ou impostos e tributos bilaterais ou taxas, ou de uma divisão tripartida ou ternária, que distingue entre impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais.” Os impostos e taxas configuram-se de modo muito semelhante ao direito brasileiro, o que não ocorre, no entanto, quanto às contribuições especiais, que estão definidas na Lei Geral de Tributação espanhola, conforme anota LAPTZA, José Juan Ferreiro; FERNÁNDEZ, Javier Martín; ALBALAT, Susana Sartorio e MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular)*, Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 419-420, onde se lê: “En ciertos casos, la Administración pública realiza una actividad dirigida directa e inmediatamente a satisfacer una necesidad pública colectiva, de la comunidad considerada como un todo. Pero por un efecto reflejo, indirectamente, sin que sea un objetivo buscado, la actuación favorece más, en forma que puede ser, al menos aproximadamente, medido y valorado el beneficio, a determinados sujetos. A estos puede exigírseles una contribución especial. La construcción de una carretera favorece, en principio, a toda la comunidad, pero favorece más a los propietarios de terrenos colindantes y a los transportistas que han de utilizarla más frecuentemente. Unos y otros pueden ser sujetos pasivos de un tributo de este tipo. El artículo 2 de la LGT define, en este sentido, la contribución especial en los siguientes términos: ‘Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.’”

<sup>593</sup> **Técnicas desgravatorias...**, op. cit., p. 34.

*Constitucional como garante de los derechos fundamentales de la persona el que controlará y juzgará la suficiencia del mínimo establecido*<sup>594</sup>.

ALBERTO TARSITANO chegou à mesma conclusão, examinando o sistema tributário argentino, muito semelhante ao nosso, no que respeita às espécies tributárias e seus fundamentos, quando afirmou, em consonância com a Suprema Corte<sup>595</sup> daquele país:

*La Corte Suprema ha aplicado el concepto de capacidad contributiva al resto de los tributos, particularmente a las tasas, y aunque en apariencia lo ha hecho siempre con relación a la medida o límite de ellos, en su doctrina está viva la consideración como presupuesto legitimador de su procedencia . (...) En mi opinión el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos*<sup>596</sup>.

E logo em seguida anuncia a capacidade contributiva como legitimadora de todos os tributos e não apenas dos impostos, afirmando que *“La capacidad contributiva sería, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos.(...) En suma, el principio constitucional se aplica, como deber y como garantía, a todas las especies de tributos.*<sup>597</sup>

Referido autor ainda faz a conexão que supomos inevitável entre a capacidade contributiva e a proteção existencial, quando afirma a necessidade de respeitar essa porção indispensável do patrimônio no exercício do dever de pagar tributos:

---

<sup>594</sup> **Prohibición...**, *op. cit.*, p. 189.

<sup>595</sup> Em um caso citado por ALBERTO TARSITANO - El principio constitucional de capacidad contributiva, in HORACIO A. GARCÍA BELSUNCE (coord.), **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**, p. 335 - em decisão proferida pela Suprema Corte Argentina, já nos idos de 1956, observa-se nitidamente seu pensamento: *“Como dice Griziotti, aun cuando hubiera exceso en la tasa cobrada no puede afirmarse que, por el sobrante, deba considerarse que hay impuesto. Aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste en el ejercicio de su soberanía tributaria puede efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del particular, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado”;* y *“...no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público.”*

<sup>596</sup> *Ibidem*, p. 334.

<sup>597</sup> *Ibidem*, p. 336.

*El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de las capacidades económicas de los individuos, distribuyendo la carga igualmente entre todos los que estén en igualdad de condiciones. Como contrapartida, este deber general a obligación de distribuir con justicia el gasto, operando una verdadera transferencia de ingresos a aquellos sectores que carecen de capacidad económica para llevar una vida acorde con los standards mínimos que, históricamente, se fija cada generación.*<sup>598</sup>

Veja-se, ainda, no Brasil, a opinião de AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, que já admitia, à frente de seu tempo, a atribuição da capacidade contributiva aos tributos, e não apenas aos impostos - como ainda hoje parte majoritária da doutrina considera, por uma leitura literal do parágrafo 1º do artigo 145 da constituição. Observemos suas palavras:

*É certo existirem objeções à validade científica do princípio da capacidade econômica, pelos menos entendida esta em sentido absoluto. Entrementes não há negar que, até mesmo por expressa determinação do direito positivo, tal postulado está consagrado nos Estados Modernos e representa a versão, em matéria tributária do princípio geral da isonomia. (...) Entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias*<sup>599</sup>.

Assim, a par do reforço importante da doutrina estrangeira, conforme já havíamos anteriormente ressaltado no primeiro capítulo do presente trabalho, com suporte sobretudo na doutrina nacional, considerando a identificação que há muito se faz entre capacidade contributiva e igualdade, e considerando que, quando presentes os pressupostos para a aplicação da igualdade, sua observância é imperativa; e considerando ainda que isso ocorre não apenas quanto aos impostos, mas quanto todas as espécies tributárias, repisamos nossa convicção de que a capacidade contributiva, como expressão isonômica no âmbito tributário, deve ser aplicada a todas as espécies tributárias, embora, para os tributos vinculados, deva haver alguma adaptação, tendo em vista as características próprias dessas exações.

---

<sup>598</sup> *Ibidem*, p. 318.

<sup>599</sup> HENRY TILBERY, **O conceito...**, *op. cit.*, p. 3019.

### ***2.2.1. Imposto e capacidade contributiva***

O princípio da capacidade contributiva é tido como a razão da existência ou o fundamento dos impostos. O artigo 16 do CTN define imposto como aquele tributo cuja incidência não tem qualquer vinculação com alguma atividade estatal diretamente relacionado ao contribuinte; vale dizer, o Estado está autorizado a impô-lo independentemente de ter ou não efetivado alguma atuação para o contribuinte, de modo tal que o seu fundamento é a existência pura e simples de um fato-signo que faça presumir riqueza.

A prática de um ato qualquer, que revele capacidade para contribuir é suficiente para o Estado atribuir a ele o verniz legal da imposição tributária, de maneira que poderá utilizá-lo como fato jurídico apto a provocar tributário o nascimento da obrigação tributária. A mera existência, portanto, de um fato que faça presumir alguma capacidade para contribuir com o Estado, no financiamento de seus gastos, é o motivo para que esse fato seja previsto na hipótese normativa da regra-matriz da exação e depois “juridicizado”. Nessa linha, é natural que se afirme que o fundamento de qualquer imposto é a revelação de capacidade contributiva exteriorizada nos fatos praticados pelos contribuintes.

O exercício desse mister pelo Estado, no entanto, é também balizado constitucionalmente, sendo limitação do exercício desse poder, de um lado, a vedação ao seu abuso, que resulta no efeito confiscatório do tributo; e de outro, o exercício dessa competência onde também não exista ainda capacidade para contribuir, que é o campo da zona de proteção material mínima, ou do mínimo essencial.

Dessa maneira, o exercício dessa competência é limitado pela proibição do confisco e pelo mínimo existencial, de modo que entre esses limites, está o que se pode chamar de *zona de capacidade contributiva*. Vide, nesse sentido, as precisas palavras de HUMBERTO ÁVILA, quando afirma:

*Quando se faz referência às normas com finalidade fiscal ou às normas distributivas de encargo, o poder de tributar é limitado pelo princípio da capacidade contributiva. Sua finalidade, obtenção de receita, não é idônea para estruturar sua interpretação. Mas a capacidade contributiva, enquanto capacidade de contribuir com a comunidade mediante pagamento de tributo, inicia somente*



*acima do limite das necessidades para manutenção da vida. Por isso fala-se em zona de capacidade contributiva. Os outros direitos fundamentais, que são, direta ou indiretamente, influenciados pela tributação, possuem uma função específica: eles não podem ser violados no seu núcleo essencial. Nesse campo, a proibição de excesso exerce um importante papel<sup>600</sup>.*

Não há maiores divergências doutrinárias sobre a profunda identificação entre capacidade contributiva e impostos, bem como, quanto ao ser ela seu fundamento direto e necessário, de modo que desnecessárias maiores considerações a respeito do tema.

### **2.2.2. Taxa e a capacidade contributiva**

Para as taxas, previstas no artigo 77 do CTN, - como ocorre também com as contribuições de melhoria, estabelecidas no artigo 81 do mesmo diploma - , a doutrina tradicionalmente reserva como sua causa o princípio da retributividade, consistente numa relação imediata - e mediata para a contribuição de melhoria - com a atuação estatal, que será determinante para a definição do valor a ser pago a título desse tributo.

Percebe-se que a capacidade contributiva não é prestigiada na doutrina e nem invocada por ela para definir ou para explicar a incidência dessas exações, que são consideradas como vinculadas exatamente porque visceralmente ligadas a uma atuação do Estado, seja prestando um serviço público específico e divisível (taxa de serviço) ou exercendo atividade de polícia quanto aos seus administrados (taxas de polícia), ou ainda realizando obra pública da qual decorra valorização imobiliária (contribuição de melhoria).

No caso das taxas, o princípio da retributividade é a invocação comum para explicar o fundamento dessa exação, no sentido de que deve haver uma relação direta muito estreita - uma equivalência razoável - entre o valor estabelecido para a cobrança da taxa e os custos decorrentes do serviço público prestado ou colocado à disposição, ou da atividade de polícia estatal. Não se pode cobrar valor maior do que essa equivalência

---

<sup>600</sup> **Sistema...**, *op. cit.*, p. 85-86. Essa zona de capacidade contributiva, balizada no seu limite inferior pelo mínimo vital e no seu limite superior pela proibição de confisco, é praticamente um consenso atualmente, conforme constatou o mestre JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ao asseverar a: “...*necessidade incontornável do respeito da extrafiscalidade ao mínimo existencial ou mínimo vital, como um limite inferior da capacidade contributiva, além da necessidade igualmente imprescindível do respeito à não confiscatoriedade, como um limite superior desse princípio; consenso internacional que prossegue ainda no reconhecimento de que...*” – **IPI e extrafiscalidade**, *op. cit.*, p. 76.

razoável entre o valor da exação e os custos da atuação estatal, para não desnaturar o tributo, posto que informado e conformado exatamente pela retributividade. Permitir-se uma cobrança maior seria desnaturar essa exação e transformá-la em um imposto, já que esses valores não estariam sendo arrecadados em razão de uma atuação estatal, exatamente o traço marcante e definidor dessa exação. Nitidamente, seria inconstitucional e confiscatória essa exigência, pelo excesso de cobrança, em claro abuso de poder no exercício da potestade tributária estatal, de modo que não se pode cobrar mais do que o valor definido pelo princípio da retributividade nas taxas.

No entanto, de uma análise mais precisa do texto constitucional, percebe-se que nada impede, e é mesmo exigência da Carta da República em vigor no Brasil, que também nas taxas se distribua de forma isonômica e igualitária o ônus tributário. Evidentemente que, acima do valor estabelecido pela retributividade, é impossível, no nosso sistema jurídico, que se tribute, de forma a utilizar esse tributo levando em conta riqueza superior à revelada pela retributividade, para fins de distribuir carga tributária, desde que assinalamos acima que se trata de flagrante desnaturação da taxa e exigência confiscatória. No entanto, abaixo desse valor, não é só desejável, como é imposição constitucional que se atribua gradações de incapacidade contributiva, para fins de cobrar menos de quem possua menor capacidade para suportar a exigência da taxa.

Há, no direito comparado, muitas controvérsias a respeito da aplicação da capacidade contributiva às taxas, o que se pode perceber da boa síntese feita por CENCERRADO MILLÁN, quando expõe:

*...autores tan significativos en dicho estudio como MAFEZZONI o MOSCHETTI han negado que las prestaciones en concepto de tasa supongan auténticas manifestaciones de capacidad económica, mientras que, por el contrario, otros autores como MANZONI y, en nuestra doctrina, CORTÉS DOMÍNGUEZ en el Seminario de Derecho Financiero de la Univerdad de Madrid se han manifestado rotundamente a favor de la aplicación del principio de capacidad económica a todas las figuras tributarias, incluidas las tasas. Por nuestra parte, somos de la opinión de que la recepción del principio de capacidad económica en el art. 31.1. de nuestra Constitución, referido al deber de contribuir y, por tanto, desplegando su eficacia respecto de todos los tributos como piezas instrumentales establecidas para hacer efectivo el mencionado deber, no puede hacernos dudar de la aplicación del citado principio de justicia a todas las figuras tributarias, incluida logicamente la tasa.<sup>601</sup>*

---

<sup>601</sup> El mínimo exento..., op. cit., p. 267.

No entanto, seguindo a corrente que entendemos mais adequada tecnicamente, entendemos ser perfeitamente jurídico e mesmo obrigatório, que aquele que revele capacidade contributiva plena, deva suportar integralmente o valor da taxa, e aqueles que não revelem essa capacidade de modo integral, devem suportar a carga tributária em quotas menores, até o limite do mínimo essencial, quando então, se revela patente a completa incapacidade da pessoa para suportar esse ônus tributário.

Desse modo, a conformação e determinação dos valores a serem cobrados a título de taxas, no Brasil, advém da justaposição entre o princípio da capacidade contributiva, da retributividade (limite do confisco) e da proteção existencial. É apenas entre essas duas balizas - efeito confiscatório do tributo e mínimo vital - que a capacidade contributiva se revela, de tal modo a autorizar a imposição estatal tributária, definida e necessariamente conformada entre esses marcos.

Não se pode afirmar então, como faz tradicionalmente a doutrina nacional, que as taxas têm por fundamento somente o princípio da retributividade, pois ele seria apenas um dos princípios a colaborar para a delimitação constitucional dessa exação. A capacidade contributiva, portanto, aplica-se também a essa exação, exatamente no seu aspecto negativo, de gradação e distribuição do ônus tributário abaixo do marco da retributividade, até o limite da proteção material mínima, que o Estado não está autorizado a transcender.

#### ***2.2.2.1. O princípio da capacidade contributiva como corolário do princípio da igualdade e sua aplicação às taxas***

A aplicação do princípio da capacidade contributiva – relativa – aos tributos vinculados, inclusive, portanto, às taxas, ainda é vista com reservas por grande parte da doutrina nacional, conforme nos dá conta REGINA HELENA COSTA<sup>602</sup>.

---

<sup>602</sup> **Princípio...**, op. cit., p. 55: “A questão [da aplicação da capacidade contributiva] põe-se em razão das lições de ilustres juristas estrangeiros que se manifestam pela necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva com relação às taxas e à contribuição de melhoria. Entretanto, entendemos que o ordenamento constitucional pátrio não autoriza a mesma conclusão entre nós, como desejamos demonstrar”. Na nota n. 12, da mesma página, elenca muitos defensores da aplicação desse princípio a todas as espécies de tributos, como SAINZ DE BUJANDA, DINO JARACH, PÉREZ DE AYALA e EUSÉBIO GONZÁLEZ, dentre outros. No Brasil, cita JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA e AIRES BARRETO.

A citada autora bem retrata a posição dominante na doutrina, no sentido de que a aplicação da capacidade contributiva às taxas é incompatível, tendo em vista a natureza vinculada dessa exação, e que retrata, portanto, necessariamente, uma contraprestação pela atuação do Estado, que está diretamente referida ao contribuinte. *Verbis*:

*Sustentar a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva às taxas é não atentar para a natureza dessas imposições tributárias. Significando uma contraprestação pela atuação do Poder Público, diretamente referida ao contribuinte, não se pode erigir, nas taxas, como critério informador desses tributos, uma circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custo da mesma e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa [...] A igualdade, no tocante aos impostos, traduz-se, entre outras manifestações, no respeito ao postulado da capacidade contributiva, enquanto nas taxas a mesma revela-se no princípio da retributividade<sup>603</sup>.*

Por outro lado, temos ilustres juristas que defendem a posição que ainda se mantém como excepcional na constelação de tributaristas brasileiros.

Nada obstante a ênfase dada ao princípio da retributividade, sua aplicação, como já exposto, não é por nós negada, mas reforçada, com a aplicação justaposta ao princípio da capacidade contributiva. A aplicação deste princípio não se dá para essa espécie tributária de forma plena – como ocorre para os impostos<sup>604</sup> – mas de maneira peculiar, definida por contornos diversos dos que tradicionalmente lhe são dispensados<sup>605</sup>.

Como visto, pela aplicação do princípio da retributividade obteríamos o limite máximo que poderia ser cobrado em virtude da atuação estatal, dado que nos forneceria

---

<sup>603</sup> *Ibidem*, p. 55 e 56.

<sup>604</sup> Sem querer se alongar na discussão, mas ressaltando, desde logo, que entendemos que a expressão “*sempre que possível*” insculpida no artigo 145, § 1º da Constituição em vigor, se refere apenas ao “caráter pessoal”, e não à “capacidade econômica”, já que assumimos, várias vezes, no decorrer desta tese, que a capacidade contributiva, por ser corolário da igualdade em matéria tributária, se aplica a todos os tributos, e não apenas aos impostos, inclusive aos indiretos, mediante a seletividade; vide, porém, em sentido contrário, e, por todos, o pensamento de MARÇAL JUSTEN FILHO - **Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 14, p. 368 -, quando informa que nem todos os impostos admitem a aplicação da capacidade contributiva: “A ressalva significa que, em certas espécies tributárias, há incompatibilidade entre a situação prevista na materialidade da hipótese de incidência e o caráter pessoal e a gradação segundo a capacidade econômica. [...] A cláusula ‘sempre que possível’ indica submissão do legislador às circunstâncias objetivas da figura tributária de que se trate. A aplicação da capacidade econômica e do cunho pessoal não pode ser escolha subjetiva do legislador. Somente poderá deixar de aplicar o princípio quando ‘impossível’.”

<sup>605</sup> É a posição que defendemos por ocasião de nossos estudos de mestrado, que resultou na dissertação intitulada *Capacidade contributiva e taxa* na Universidade Federal do Paraná.

aquela **equivalência razoável**<sup>606</sup> – perseguida pela doutrina e aceita pela jurisprudência.<sup>607</sup>

A propósito desse tema, SAMPAIO DÓRIA reforça essa posição no direito brasileiro, e cita ponto de vista nesse sentido também da Suprema Corte americana, que igualmente prescinde de relação matemática exata entre o custo do serviço e o valor cobrado pela esfera estatal<sup>608</sup>. Nesse sentido, registra a jurisprudência do tribunal máximo dos Estados Unidos: “...do Estado não é exigido se computar com precisão matemática os custos dos serviços.”<sup>609</sup>

Verifica ainda que esse valor razoável é aceito pela doutrina e jurisprudência, em face da impossibilidade fática de estabelecer com precisa certeza o valor do custo do serviço. Esse problema estabelece-se, especialmente, tanto pela dificuldade evidente de composição exata desses custos, em face das muitas variáveis que podem influenciar nesse desiderato, como pela elevada inflação que assolava o país, fazendo com que os custos dos serviços se elevassem durante o ano, o que, entretanto, a toda evidência, não era acompanhado pelo valor da taxa, porquanto deveria permanecer o mesmo durante um ano, em face da observância do princípio da anterioridade<sup>610-611</sup>. Assim, afirma que

---

<sup>606</sup> JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, **Direito Tributário – Capacidade Contributiva**, na p. 51, afirma que “As taxas têm caráter remuneratório e, muito embora não seja possível apurar-se o custo exato do serviço oferecido, devem manter razoável equivalência com aquela despesa, pena de se desfigurar o tipo tributário e evidenciar-se desvio de finalidade pelo Poder Legislativo”.

<sup>607</sup> *Apud*, *ibidem*, p. 71: “... a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional [...] tem ela - como toda taxa com o caráter de contraprestação - um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado. (Diário da Justiça 28.09.84)” (sic).

<sup>608</sup> ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**, p. 62 *et seq.*, com a compreensão de não estar sendo científico, tenta estabelecer um limite numérico razoável de equivalência entre o valor do custo do serviço e a margem que poderia ultrapassar o valor a ser cobrado a título de taxa. Nesse sentido, opina o mestre: “É natural que o standard da razoabilidade, subjetivo por natureza, não permita determinação precisa da percentagem tolerável de excesso. Em condições normais, de se aceitar margem, quase que de segurança, de 10 a 15%.”

<sup>609</sup> *Ibidem*, p. 62: “...o Estado não está obrigado a computar com precisão matemática os custos para realizar os serviços” - no original: “...the State is not required to compute with mathematical precision the cost to it of the services”.

<sup>610</sup> *Ibidem*, p. 63.

<sup>611</sup> Vide artigo 150, III da Constituição Federal, onde se lê: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...III – cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

*“...não sendo lícito supor que a norma exija o impossível, haverão os contribuintes de se contentar com estimativas a aproximações razoáveis que, embora excedentes no cômputo final aos custos do serviço, não determinarão a conversão da taxa em imposto porventura vedado.”*

A partir da determinação desse valor limite a ser cobrado por determinada atuação estatal, teríamos o limite pecuniário máximo que poderíamos atribuir a certa taxa. Dessarte, passaríamos então à identificação dos indivíduos que possuem capacidade contributiva abaixo dessa linha estabelecida pelo princípio da retributividade, já que, nesse patamar, demonstrariam capacidade plena para contribuir com essa exação para o Estado, o que não quer dizer, no entanto, que todos vão ter capacidade para suportar o valor integral desse tributo, daí a necessidade de investigar e estabelecer faixas de incapacidade contributiva, até chegar àqueles que nenhuma condição de contribuir revelam, e que são preservados pela proteção do mínimo existencial.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva não se daria, portanto, em toda sua plenitude, tendo em vista o valor determinado pela retributividade. A aplicação do princípio dar-se-ia para identificar dentre os administrados, aqueles que não poderiam pagar e, portanto, estariam desobrigados da exação, ou deveriam pagar dentro de uma faixa social – “tarifa social” –, ou ainda, em relação àqueles que não ultrapassaram a barreira de patrimônio que garante o mínimo indispensável ao desenvolvimento de suas atividades vitais (“mínimo existencial”), nos termos do pensamento de BECKER, MOSQUERA, DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO e RICARDO LOBO TORRES, entre outros, já apontados anteriormente.<sup>612</sup>

Também nesse sentido se posiciona JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, que defende a capacidade contributiva para todos os tributos, atentando

---

<sup>612</sup> Vide sobre o tema ainda MARÇAL JUSTEN FILHO, **Concessões de serviços públicos**, p. 165-166: *“O primeiro tópico a discutir refere-se à admissibilidade da vinculação das tarifas a circunstâncias subjetivas patrimoniais dos usuários. Aplicar-se-ia uma modalidade de princípio da capacidade contributiva, de molde a que os desvalidos do destino recebessem tratamento mais favorecido. Não parece questionável a validade (aliás, obrigatoriedade) dessa solução, em face dos princípios constitucionais fundamentais. O Estado brasileiro se fundamenta sobre certos princípios basilares, entre os quais os da proteção à dignidade da pessoa humana e da erradicação da pobreza como objetivo fundamental. A solidariedade consagrada constitucionalmente significa, como inúmeras vezes afirmado, que a ausência de recursos não pode constituir obstáculo à fruição de serviços públicos. Aliás, muito ao contrário, a pobreza exige intervenção protetora do Estado e pressupõe necessidade muito mais intensa de receber serviços aos quais o indivíduo não acesso por outra via.”*

inclusive para a proteção do "*mínimo de existência digna*" em relação às taxas. Assevera que a capacidade contributiva é expressão do princípio da isonomia e que, portanto, a graduação da cobrança das taxas dever-se-ia dar em razão das condições fáticas indicadoras de riqueza do contribuinte. Colacionou inclusive, em defesa de sua posição, decisão do Supremo Tribunal Federal, que julgou inconstitucional taxa judiciária com valor excessivo no Estado do Rio de Janeiro.

É o posicionamento também do brilhante SAMPAIO DÓRIA, que à luz da Carta anterior, lecionava:

*Não procederiam, por conseguinte, dúvidas quanto à constitucionalidade de taxas de registro, graduadas segundo o valor dos documentos, cujo arquivamento se requeira; de custas judiciais variáveis em proporção ao valor da demanda; de taxas sanitárias ou de coleta de lixo graduadas pelas testada do imóvel servido, etc. Nestes exemplos, e em outros que se lhes assemelhem, o princípio da igualdade é estritamente respeitado, pois a discriminação tributária assenta em substanciais diferenças existentes entre os indivíduos tributados (sic)*<sup>613</sup>.

Embora não possamos concordar com todas as posições do eminente mestre acima citado, mormente os meios para a aplicação da capacidade contributiva – sobretudo a que permitiria que se pudesse cobrar taxa de lixo em razão da testada do imóvel servido – subscrevemos seu posicionamento quanto à idéia principal, que é a aplicação da capacidade contributiva às taxas, pois estaríamos aplicando plenamente os comandos constitucionais, especialmente o da igualdade tributária, evitando-se, assim, uma situação de desigualdade ilegítima, onde todos suportariam de forma idêntica – e inconstitucional – a incidência dessa exação<sup>614</sup>.

A capacidade contributiva, nessa linha, seria aplicada apenas em seu aspecto negativo, ou seja, como princípio da (in)capacidade contributiva, conforme, em parte já defendia SACHA CALMON NAVARRO COELHO, cujo pensamento ora trazemos à colação:

---

<sup>613</sup> **Direito Constitucional...**, *op. cit.*, p. 153.

<sup>614</sup> "Desigualdade ilegítima" entendida como aquela desigualdade que não está em consonância com os princípios e valores contidos no texto constitucional, ou seja, aquela que, estabelecida arbitrariamente, existe à revelia dos preceitos constitucionais. Quanto às desigualdades arbitrárias, consulte-se LOBO TORRES, **Os Direitos Humanos...**, *op. cit.*, p. 263.

*O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio, etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos não-vinculados (impostos)... Não obstante, o princípio da capacidade contributiva, não se liga tão-somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem tem mais, senão que fomenta institutos tributários de variada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria das taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. [...] O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio)<sup>615</sup>.*

Conquanto conciso, mais amplo e preciso é o pensamento de ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ a respeito do assunto, que ao tratar do tema, resumiu seu entendimento escrevendo que

*...a taxa não pode possuir valor superior ao real custo da atividade pública, mas poderá ter valor inferior, em virtude da 'incapacidade contributiva' do usuário, ou por termos mais técnicos, em virtude da aplicação do princípio da igualdade, que exige tratamento diferenciado para pessoas que estão em situações diferenciadas<sup>616</sup>.*

Nessa linha, portanto, pode-se afirmar que, enquanto o princípio da capacidade contributiva absoluta informa a hipótese da norma tributária, o princípio da capacidade contributiva relativa atua sobre o mandamento da norma tributária, atuando, nessa medida, no seu aspecto quantitativo e pessoal, uma vez que escolhe os sujeitos passivos exteriorizadores de capacidade ou de incapacidade contributiva, bem como determina valores como “tarifas sociais” ou não, a serem pagos por eles.

O Supremo Tribunal Federal e o próprio legislador<sup>617</sup>, vêm assimilando, aos poucos, essa mudança de entendimento, de modo que, paulatinamente, vem arrefecendo o

---

<sup>615</sup> **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 86.

<sup>616</sup> SCHERKERKEWITZ, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 47.

<sup>617</sup> Interessante notar, sobre esse tema, além das legislações questionados nos precedentes do STF, o adequado tratamento constitucional que, em princípio, reputamos dispensado à chamada taxa de vigilância sanitária, devida à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), e que foi criada pela Lei 9.782/1999. Nessa taxa, observa-se a determinação de um valor máximo, presumivelmente resultante da aplicação da retributividade, e, abaixo desse limite superior, estabeleceram-se descontos, na alíquota, para as empresas, em função da sua maior ou menor incapacidade contributiva, sendo que o fator de discriminação para igualação e distribuição do gravame deu-se com base no porte da empresa - desconto de 30%, 60% e 90% na alíquota, para empresas assim definidas em lei como médias, pequenas e micro empresas, respectivamente. Embora nos parecesse ideal a dispensa de pagamento para as micro empresas, respeitando-se o limite inferior, de todo modo, ainda assim, podemos entender como menos nefasto esse



posicionamento anterior, contrário a essa idéia, conforme podemos observar da decisão abaixo referida, cujo relato foi feito pelo ex-ministro CARLOS MARIO VELLOSO, considerado o grande conhecedor da matéria no Pretório Excelso:

*A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei n. 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, par. 2º da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes<sup>618</sup>.*

Logo, defendemos de forma convicta a aplicação do princípio da capacidade contributiva também às taxas, na medida de sua faceta negativa, tendo em vista a observância compulsória do limite estabelecido pelo princípio da retributividade, mas sempre estando os dois em harmônica justaposição, sob pena de vermos desrespeitados os contornos constitucionais intrínsecos dessa exação e sua conseqüente desnaturação.

### **2.2.3. Contribuição de melhoria e capacidade contributiva**

Considerando que a doutrina sobre a contribuição de melhoria no Brasil é escassa, pretendemos abreviar a questão e suprir essa lacuna com a aplicação, *mutatis mutandis*, da mesma lógica aplicada à figura das taxas, porquanto, como espécie tributária vinculada a uma atuação estatal, ela também está adstrita a observar um limite de incidência diretamente relacionado com a atuação estatal para repor os respectivos

---

modelo a elas aplicado, em oposição à sumária ausência de qualquer resquício de igualdade que normalmente o legislador dispensa a essa exação. Por outro lado, advogando a tese tradicional de inconstitucionalidade dessa taxa, porquanto seria incompatível com o princípio da capacidade contributiva, vide, nesse sentido, entre outros, ADHEMAR FERREIRA MACIEL, Taxa de Vigilância Sanitária – Inconstitucionalidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59, p. 132-145.

<sup>618</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE 216.259, 2ª T., Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.05.2000, disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), acesso em 20.6.2008. De modo semelhante, decisão posterior, permitindo-se variação do valor da taxa de polícia cobrada da Comissão de Valores Mobiliários das empresas na proporção direta do seu patrimônio líquido, vide decisão do STF, RE 177.835, pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 25.5.2001 - disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 20.06.2008 -, embora a decisão, a bem da verdade, não tenha sido justificada na maior capacidade para contribuir e sim em duvidoso aumento dos custos de fiscalização pelo fato da empresa ter maior patrimônio líquido.

custos. No entanto, aqui, a baliza superior diz respeito ao máximo de valorização atribuída ao imóvel em decorrência da obra pública, e não ao custo da obra, que pode inclusive não ser reposto, se a capacidade de valorizar os imóveis adjacentes à obra não se mostrar forte o suficiente. Em outras palavras, o máximo que o Estado pode retirar do contribuinte que teve seu imóvel valorizado, em decorrência de obra pública, é o valor que a ele foi agregado, nada mais, o que pode ou não repor o custo da obra, dependendo do tamanho da aptidão da obra para valorizar esses imóveis. Não se pode esquecer ainda que, se o custo da obra for menor do que a soma da valorização imobiliária dos imóveis beneficiados com a atividade estatal, nesse caso, o valor máximo que deverá ser observado não é mais a integralidade da capacidade contributiva revelada, mas sim, o valor global da obra, dado que se trata de tributo que tem por objeto a mera reposição de custos estatais para a edificação da obra pública, devendo, então, tal benefício, ser distribuído de forma igualitária entre os contribuintes atingidos por essa exação.

Entretanto, a exemplo das taxas, se também aqui se encontra um valor máximo a ser explorado pelo estado, vinculado diretamente ao resultado da atuação estatal, por outro lado, nada impede – e, pelo contrário, é obrigatório – que se cobre o tributo sobre o valor integral da valorização do contribuinte que revele plena capacidade contributiva, e que se distribua, de modo escalonado e equânime o ônus tributário àqueles que não possam suportar integralmente o pagamento da contribuição, o que deve ser investigado e implementado até o limite do mínimo material, quando cessa a capacidade contributiva e a possibilidade de imposição tributária.

Logo, tanto quanto as taxas, também as contribuições de melhoria se deve observar o balizamento constitucional para o exercício adequado da competência tributária, que, para o caso dessa exação, é o valor da valorização imobiliária – acima disso se concretiza o confisco – e a proteção essencial, de modo tal que o Estado tem o poder-dever de distribuir entre essas balizas, a carga tributária, respeitando as desigualdades verificadas na sua distribuição.

No direito espanhol, embora não tenhamos uma espécie tributária idêntica às contribuições de melhoria do Brasil, nas *contribuições especiais* observamos, em parte, a

hipótese de incidência desse tributo, daí se poder fazer um paralelo entre elas<sup>619</sup>. Nesse sentido, as palavras de CENCERRADO MILLÁN, que ressalta a aplicação da capacidade contributiva também a essa espécie tributária na Espanha, o que se aplica, nesse particular, também no Brasil, já que adotamos o entendimento de que a capacidade contributiva se aplica a todas as nossas espécies tributárias, o que, ressalte-se, é condição necessária para possibilitar a aplicação da proteção existencial a todos os tributos, uma vez que, como definimos anteriormente, é nos limites da capacidade contributiva que encontramos o campo de verificação da proteção vital:

*Por otra parte, nos parece lógico que si el beneficio especial o incremento de valor constituye el elemento esencial del tributo, por constituir la manifestación de capacidad económica gravada, entonces su ausencia debe determinar la imposibilidad de su exacción por falta del fundamento de la contribución especial, que es, como en cualquier otro tributo, la existencia de una riqueza suficiente para contribuir. Por consiguiente, la figura del mínimo exento debe aplicarse también en el ámbito de las contribuciones especiales<sup>620</sup>.*

Logo, o princípio da capacidade contributiva também informa e conforma o exercício da competência tributária das esferas tributantes quando vão exigir contribuição de melhoria no Brasil, de modo que, por isso, é possível identificar nessa figura tributária, a possibilidade da proteção existencial, que é fundada exatamente na

---

<sup>619</sup> Se, no Brasil, ao seguirmos a teoria tripartite, temos três espécies tributárias bem definidas entre impostos, taxas e contribuições de melhoria; na Espanha, a classificação tributária não dá ensejo a celeumas, já que se admite, sem dissensões, que existem três espécies tributárias distintas, com impostos, taxas - que se aproximam bastante da nossa espécie homônima - e as *contribuciones especiales*, que englobam o que, por aqui, dentro da classificação que adotamos, seria parte da materialidade das contribuições de melhoria e dos impostos, eis que essa espécie tributária pressupõe, naquelas plagas, a existência de valorização dos bens do contribuinte decorrente de obra pública (nossa contribuição de melhoria) ou a obtenção pelo contribuinte de um benefício, como consequência da realização de uma obra pública ou do estabelecimento ou ampliação de serviços públicos. Essa definição consta do artigo 28 da *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, conforme anota CENCERRADO MILLÁN - **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 272 - que também diferencia, agora na página 273, citando MANUELA VEJA HERRERO, os impostos das *contribuciones especiales*, na seguinte medida: “a) Aquéllos recaen sobre incrementos de valor generados por factores diversos: economicos, demográficos, sociales, etc; sin embargo, las contribuciones sólo gravan aumentos de valor conectados a la realización de obras o servicios por parte de la Administración. b) Los gravámenes sobre incrementos patrimoniales rescatan el valor real de los mismos, cuya cuantía constituye la base imponible; la contribución especial no grava el aumento de valor que realmente ha experimentado el bien, determinándose su cuantía en función del coste de la actividad administrativa. c) Los impuestos a que nos estamos refiriendo suelen devengarse en el momento de la transmisión del bien, mientras que las contribuciones especiales no precisan de este evento para que se produzca la obligación de contribuir.”

<sup>620</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 274.

inexistência da capacidade de contribuir da pessoa, aplicando-se de modo semelhante aos tributos vinculados.

## ***CAPÍTULO 3 – O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS***

### ***3.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES***

Considerando as premissas estabelecidas no primeiro e segundo capítulos do presente trabalho, onde realizamos estudos sobre o mínimo vital, e sobre as espécies tributárias e a capacidade contributiva, respectivamente, agora estamos diante da possibilidade de relacionar esses temas, na tentativa de demonstrar possíveis formas de imbricá-los.

Pretende-se, com o presente capítulo, na tentativa de harmonizar a proteção vital com as diversas espécies tributárias, fazer uma leitura do texto constitucional, no sentido de encontrar parâmetros que possam ser utilizados em cada um dos tributos, para fins da proteção existencial. Nos demais casos, onde não há qualquer possibilidade de parametrização na Carta da República em vigor, também haverá, ainda assim, como vimos, a obrigatoriedade da previsão na lei que cria o tributo da proteção do patrimônio, da renda ou do produto destinado à satisfação das condições mínimas da existência das pessoas físicas ou jurídicas, já que essa imposição decorre da obrigatoriedade de observância do princípio da capacidade contributiva, ainda que no seu aspecto negativo, quando presentes os requisitos para sua implementação.

Em outras palavras, para aqueles tributos para os quais encontrarmos previsões, no texto constitucional, que permitam de algum modo parametrizar a proteção vital, ou mesmo, quando apenas houver expressa imunidade existencial, faremos sua oportuna indicação, o que não quer dizer, no entanto, que, para os demais casos - onde não haja essa previsão literal - o legislador não deverá, do mesmo modo, em cada um deles, proteger esse patrimônio indispensável, eis que se trata de imposição inafastável que emerge da inexistência de capacidade contributiva, clara situação de não sujeição tributária. Nesse mister, não nos furtaremos, no entanto, a fazer menção à legislação infraconstitucional, quando oportuna e pertinente, sem, contudo, ter a pretensão de esgotar o seu exame, dada a quantidade e a diversidade de normas existentes, decorrentes, sobretudo, da competência tributária pulverizada entre os mais de cinco mil e quinhentos Municípios, os vinte e seis Estados, e o Distrito Federal e a própria União, e

que torna impossível, a toda evidência, exaurir as expressões do mínimo material que entendemos já possam ser encontradas no direito positivo infraconstitucional.

### ***3.2. O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS TAXAS***

A proteção do mínimo existencial quanto às taxas tem dois aspectos observáveis no direito positivo brasileiro. Primeiramente, as hipóteses especificadas desde logo no próprio texto constitucional e constituídas como imunidades tributárias, no sentido de que alguns serviços públicos prestados não podem ser objetos da sua incidência, revelando liminarmente uma proteção existencial facilmente encontrável na Constituição. De outro lado, para os demais casos de prestação de serviço público ou exercício de atividade polícia que sejam tributáveis por essa exação, verificamos que sua determinação ficará a cargo do legislador infraconstitucional, que a **deverá** inserir quando estabelecer os critérios quantitativos desse tributo, mediante a fixação da sua base de cálculo e de suas alíquotas.

Com efeito, considerando que se trata da prestação de serviço público específico e divisível e do exercício da atividade de polícia, é necessário que se observe, como limite máximo de sua tributação, o equivalente ao valor razoável de correspondência entre o custo da atividade estatal específica e divisível direcionada ao contribuinte e o valor máximo a ser cobrado a título de taxa – valor que decorre do princípio da retributividade. Não podemos olvidar, contudo, que, conforme assinalado no capítulo anterior, defendemos a aplicação do princípio da capacidade contributiva também às taxas. No entanto, considerando que o valor máximo a ser cobrado deve se referir ao custo do serviço ou da fiscalização inerente à atividade de polícia, apenas aqueles que se mostrem plenamente capacitados, do ponto de vista de sua riqueza, é que deverão pagar integralmente o valor da exação. Para os demais, como imperativo isonômico, deverá haver uma diminuição gradativa especificada na lei, com faixas de tributação definidas aquém do valor máximo determinado pelo princípio da retributividade, de modo a identificar diversos níveis de capacidade de contribuir dos usuários do serviço ou dos provocadores do exercício da atividade de polícia; capacidade essa que se vai esmaecendo até sumir por completo, quando então, estaremos diante de uma situação de

absoluta incapacidade, momento em que deixamos o âmbito de alcance da competência tributária do Estado e ingressamos no campo da riqueza estéril para tributação, ou seja, a riqueza que não evidencia qualquer capacidade contributiva, mas mera capacidade econômica. Trata-se do domínio do mínimo existencial, que evidencia incapacidade contributiva e riqueza aquém da possibilidade de contribuir com as necessidades financeiras do Estado, impenetrável à sua competência tributária e protegido pelos valores encontráveis na Constituição, sobretudo pelo princípio da capacidade contributiva, observada a partir do seu aspecto negativo.

Examinando o critério quantitativo da consequência da sua norma de incidência a partir dessa perspectiva, necessário que se evidencie a medida da capacidade/incapacidade contributiva dos destinatários do serviço ou da atividade de polícia, de modo tal que se estabeleçam faixas de capacidade cada vez mais reduzidas, até alcançar a incapacidade absoluta, que tem seu marco concretizado no mínimo existencial.<sup>621</sup> É claro que, como já assinalamos anteriormente, é necessária a verificação estatística para embasar e demonstrar consistência na fonte material da legislação que contemple essa proteção, de forma a bem atender ao princípio da igualdade e de modo a convencer aos aplicadores dessa legislação, - sobretudo aos magistrados - da sua efetiva correspondência com a realidade sobre a qual ela pretende interferir, mediante esse instrumento legal, mormente separando os contribuintes que podem suportar integralmente essa exação dos que não o podem, por não reunirem condições econômicas em montante tal que permita a incidência do gravame.

CENCERRADO MILLÁN também está de acordo com a aplicação da proteção existencial às taxas, que, no direito espanhol, também têm configuração semelhante ao perfil encontrável no direito nacional, notadamente nos artigos 145, II da CF/88 e 77 do CTN<sup>622</sup>. Desse modo, entende que também a ela se aplica o princípio da capacidade

---

<sup>621</sup> Interessante notar, nesse contexto, que até mesmo quem não considera o princípio da capacidade contributiva como fundamento da taxa, defende que o mínimo vital também deve ser observado quanto a essa exação. Nesse sentido, as palavras do multicitado CENCERRADO MILLÁN – **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 270 - quando ilustra: “*Ciertamente, el reconocimiento del mínimo exento en las tasas ha sido propuesto por varios autores, incluso por alguno que considera que la tasa no se fundamenta en el principio de capacidad económica. Por ejemplo, CALVO ORTEGA ha propuesto que ‘la capacidad económica en las tasas tiene que jugar, principalmente, en la exención del tributo a las personas que carezcan de la capacidad (es decir, por debajo de un mínimo vital debidamente actualizado).*”

<sup>622</sup> CF: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial,

contributiva, daí porque estando ela presente haverá também o seu reverso indissociável, que é a inexistência de capacidade para contribuir, coberta pela proteção existencial.

Na mesma linha em que já nos posicionamos em trabalho anterior, o referido jurista espanhol entende que, a partir do valor máximo que pode ser cobrado a título de taxa, apenas abaixo desse valor é deverá haver uma gradação pelo legislador, para determinar em que medida o custo da atividade estatal será remunerado por essa exação, ou pelos ingressos gerais do Estado, já que os valores que falem para satisfazer os custos estatais dos contribuintes que não revelem integral capacidade para contribuir, não poderão, obviamente, ser acrescidos aos demais destinatários da atividade estatal, desde que a capacidade contributiva será individual e não global, e sempre limitada pela justaposição da retributividade à capacidade contributiva, o que impede de acrescer para os demais o que não pode ser integralmente custeado por um dos contribuintes desse tributo vinculado, sobretudo porque acabaria por descaracterizar essa exação<sup>623</sup>. Sobre o assunto, conquanto não faça menção expressa à retributividade, mas indique o limite máximo da exação, CENCERRADO MILLÁN observa, tendo por mirada o direito espanhol, que:

*...el principio de capacidad económica puede tener una influencia decisiva en la cuantificación de las tasas, ya que si bien la normativa aplicable limita la cuantía máxima de las exacciones al coste del servicio o de la actividad administrativa, deja al ente público la decisión sobre qué porcentaje se financiará mediante tasas y qué mediante los recursos generales de la entidad. De este modo, creemos que cuanto mayor se ala capacidad económica mostrada por el servicio demandado por el contribuyente mayor podrá ser el porcentaje que legítimamente se podrá financiar mediante tasas, y en sentido contrario, cuanto más esencial sea el servicio prestado y, por tanto, menor capacidad económica demuestre, mayor debe ser la aportación realizada por la entidad a través de los impuestos y otros recursos financieros<sup>624</sup>.*

A par dessa imbricação entre a capacidade contributiva e as taxas, não se pode olvidar que, em relação a elas, há, no texto constitucional, expressões notórias de casos

---

*de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”; e no CTN: “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”*

<sup>623</sup> Nosso trabalho anterior: **Capacidade contributiva e taxa**, *passim*.

<sup>624</sup> **El mínimo...**, *op. cit.*, p. 272.



de proteção vital veiculados mediante imunização, como é o caso da boa síntese de RICARDO LOBO TORRES sobre o assunto, trecho em que o mestre fluminense percebe várias passagens de proteção vital na Constituição Federal quanto às taxas:

*Para o autor, as imunidades do mínimo existencial explícitas seriam aquelas descritas no artigo 5º da Constituição, nos incisos XXXIV (que assegura, para a defesa de direitos independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição dirigida aos poderes públicos e a obtenção de certidões), LXXII e LXXIII (prevêem a gratuidade da ação popular, do habeas-corpus e dos habeas-data), LXXIV (que garante a justiça gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos), LXXVI (garante, na forma da lei, o registro civil de nascimento e a certidão de óbito), (...) e o artigo 5º, incisos XXXV, LII e LV, que tratam do acesso à justiça (vedam tributos excessivos que desestimulem ou impeçam o acesso livre ao judiciário)*<sup>625</sup>.

Pontualmente, a propósito da proteção vital do direito elementar de acesso ao Poder Judiciário, do mesmo modo que no Brasil, conforme assinalado acima pelo eminente jusnaturalista brasileiro, também no direito espanhol se observa a proteção ao acesso ao Poder Judiciário das pessoas que não demonstrem capacidade para suportar as custas do processo, conforme assinalado por CENCERRADO MILLÁN.<sup>626</sup>

Por fim, consideramos que também a determinação de que o valor correspondente ao transporte público, para maiores de 65 anos, previsto no artigo 230 da Constituição em vigor, é imunidade representativa da taxa, ao menos quando o serviço público não tiver sido delegado<sup>627</sup>, caso contrário, estaremos diante de tarifa, submetida a outra lógica e princípios que não tributários.<sup>628</sup>

---

<sup>625</sup> **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 61, se observa boa síntese da proteção do mínimo existencial quanto às taxas no texto constitucional.

<sup>626</sup> “Igualmente, el respeto al mínimo de subsistencia ha servido de argumento constitucional para justificar la justicia gratuita, ya que ‘formula constitucional, en todo caso, respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar’, encierra un núcleo indisponible que, sin necesidad de definirlo de forma exhaustiva, supone, sin duda, que la justicia gratuita debe reconocerse a quienes no puedan hacer frente a los gastos originados por el proceso (incluidos los honorarios de los Abogados y los derechos arancelarios de los Procuradores, cuando su intervención sea preceptiva o necesaria en atención a las características del caso), sin dejar de atender a sus necesidades vitales y a las de su familia, al objeto de que nadie quede privado del acceso a la justicia por falta de recursos económicos. Dicho en otras palabras, deben sufragarse los gastos procesales a quienes, de exigir esse pago, se verían en la alternativa de dejar de litigar o poner en peligro el nivel mínimo de subsistencia personal y familiar” – CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento...**, op. cit., p. 61.

<sup>627</sup> “Artigo 230 – A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida. (...) Par. 2º Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.” Dispositivo constitucional regulamentado pelo artigo 39 da Lei n. 10.741/2003, considerado este, como já registramos antes, constitucional pelo STF, exatamente por ser, nas palavras da

A partir dessas considerações sobre o tema, que evidentemente não são definitivas, entendemos que se estará protegendo o mínimo existencial quanto às taxas e ao mesmo tempo conservando suas características intrínsecas, se a ela se aplicar o princípio da capacidade contributiva no seu aspecto negativo, de maneira que se obtenha uma leitura mais humanizante dessa exação, melhor atendendo, por isso, os valores constitucionais.

### 3.3. O MÍNIMO EXISTENCIAL E AS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

A contribuição de melhoria, como tributo vinculado que é, também tem sua natureza diretamente relacionada com a presença de uma atuação estatal, no sentido da implementação de obra pública da qual decorra valorização imobiliária, autorizando assim à esfera estatal que a realizou a cobrar esse tributo, no sentido de evitar

---

Ministra Relatora Carmen Lúcia Antunes Rocha, expressão do mínimo existencial; uma das raras ocasiões em que o Excelso Pretório se referiu à proteção vital, inclusive, para defini-lo, nos seguintes termos: “*A gratuidade do transporte coletivo representa uma condição mínima de mobilidade a favorecer a participação dos idosos na comunidade, assim como viabiliza a concretização de sua dignidade e de seu bem-estar, não se compadece com condicionamento posto pelo princípio da reserva do possível. Aquele princípio deverá se compatibilizar com a garantia do mínimo existencial, sobre o qual disse em outra ocasião ‘ser o conjunto das condições primárias sócio-políticas, materiais ou psicológicas sem as quais não se dotam de conteúdo próprio os direitos assegurados constitucionalmente, em especial aqueles que se referem aos fundamentais e sociais...que garantem que o princípio da dignidade humana dota-se de conteúdo determinável (conquanto não determinado expressamente na norma constitucional que o expressa), de vinculabilidade em relação aos Poderes Públicos, que não podem atuar no sentido de lhe negar a existência ou de não lhe assegurar a efetivação, de densidade que lhe concede conteúdo específico sem o qual não se pode afastar o Estado’*” (sic) (destacamos). A Ministra Relatora ainda lembrou que, na cidade de São Paulo, existe essa gratuidade a garantir o mínimo vital, desde 1983, quando foi instituída pelo ex-prefeito Mário Covas. Vide o inteiro teor do acórdão da decisão da ADI 3768, publicado no DJ em 26.10.2007, julgado por maioria, com divergência apenas por parte do Ministro Marco Aurélio Mello, não quanto à higidez do direito dos idosos, mas apenas quanto a quem suportaria o ônus financeiro dessa gratuidade.

<sup>628</sup> Sobre a distinção entre taxas e tarifas, já tivemos oportunidade de registrar, em trabalho intitulado **Ensaio sobre a distinção...**, *op. cit.*, p. 79-99 – onde, apoiados nos ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO, afirmamos, em síntese, que, sempre que o Estado delegar a execução de serviços públicos aos particulares, a remuneração desses serviços deverão ser feitas mediante tarifa ou preço-público que, como tal, tem intuito de lucro decorrente da exploração pelo empresário de atividade cuja exploração foi concedida pelo Estado. Note-se que a figura do lucro não se coaduna com a cobrança de taxa, pois o princípio da retributividade obriga ao recolhimento apenas do valor equivalente ao custo do serviço, não sendo passível de se auferir mais valia ou lucro mediante essa figura. Do contrário, se o Estado resolve por si mesmo prestar referidos serviços, entendemos que só poderia custeá-lo mediante taxa, já que ao Estado não é permitido escolher a modalidade de remuneração dos serviços públicos, posto que há figura tributária específica para esse fim, que são as taxas. Se o serviço é privado e o Estado estiver autorizado por lei a explorá-lo, nos termos do artigo 170 da CF em vigor, aí sim dever-se-á utilizar necessariamente da figura do empresário particular para remunerá-lo, o que só pode ocorrer mediante preço.

enriquecimento indevido dos administrados que, afortunadamente, tiveram valorização no seu imóvel decorrente da obra pública.

No mesmo sentido das idéias desenvolvidas antes, em relação às taxas, também aqui, os contribuintes proprietários de imóveis alvo dos efeitos de valorização decorrentes da obra pública, e que demonstrem plena capacidade contributiva, deverão suportar a integralidade do tributo e fazer a reposição aos cofres estatais do valor agregado ao seu imóvel, para que esse benefício seja usufruído por todos, desde que sendo a obra financiada com recursos públicos, não se poderia permitir que apenas alguns poucos se beneficiassem dos seus efeitos econômicos. Não seria republicano nem equânime que apenas alguns fossem beneficiados por obra cujo ônus financeiro foi suportado por todos, daí o nítido caráter solidário e justo desse tributo, ao repor ao Estado os financeiros de obra que ele implementou, evitando enriquecimento sem causa de particulares às custas de obra pública, cujo financiamento é ônus de todos.

Sendo assim, o valor máximo que poderá ser cobrado a título de contribuição de melhoria, é o correspondente ao custo total da obra - limite global - e o total da valorização imobiliária acrescida ao imóvel de cada contribuinte - limite individual -, de maneira que nem sempre é possível ao Estado cobrar a integralidade dos gastos que teve com a obra pública, já que deve levar em consideração o limite de cobrança que pode ser tolerado por contribuinte, equivalente à valorização que experimentou no seu imóvel, daí porque nem sempre conseguirá amortizar a integralidade dos custos que teve com a obra pública, através dessa exação. Considerando, portanto, a existência desses dois limites, que atuam simultaneamente para conformar os valores máximos a serem arrecadados a título desse tributação, conforme previsto no artigo 81 do CTN, só poderá ser cobrado o importe total da valorização de cada imóvel quando o total arrecadado não ultrapassar ao valor total do custo da obra<sup>629</sup>. Se o “quantum” da valorização imobiliária a ser arrecadada de todos os contribuintes que a obtiveram, quando somado, for superior ao valor do custo total da obra, deverá haver uma diminuição proporcional para cada contribuinte, visando a que o limite global de arrecadação seja também respeitado.

---

<sup>629</sup> “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Assim, o aspecto quantitativo dessa exação será sempre conformado pelos limites ora indicados e também pelo princípio da retributividade, que fixarão o limite máximo a ser cobrado de cada contribuinte que revele capacidade contributiva plena para suportar integralmente esse gravame.

Todavia, abaixo dos valores máximos fixados para cada beneficiário dos efeitos de valorização da obra pública realizada, deve o legislador ainda identificar graus de capacidades que devem ser sopesados, e aos quais devem ser atribuídos ônus tributários equivalentes, medidos por mecanismos previstos na própria lei, com base em demonstrações estatísticas, permitindo-se a aferição de diferentes graus de capacidade contributiva e implementando o comando da igualdade no âmbito tributário. Essa capacidade, porém, vai gradualmente esmaecendo até encontrar seu limite inferior absoluto no mínimo existencial, onde não mais será verificado qualquer resquício de capacidade contributiva, mas de mera capacidade econômica, ou seja, disponibilidade patrimonial aquém da capacidade contributiva, uma vez que esse patrimônio estará afetado apenas à sobrevivência do contribuinte, insuscetível, portanto, de ser alvo de pretensões tributárias do Estado.

Ao contrário das taxas, que possuem expressas disposições protetivas no texto constitucional, as contribuições de melhoria não contam com qualquer menção imunizante. No entanto, entendemos que o mínimo existencial pode ser aferido e parametrizado por outras balizas de proteção, que podem servir de paradigma para determinar caminhos da proteção vital nessa exação. Com efeito, dado que a natureza da contribuição de melhoria está diretamente relacionada com dois outros impostos intrinsecamente vinculados a essa exação, porquanto referentes aos imóveis urbanos e rurais, como são o IPTU e o ITR, entendemos que, por razões de ordem lógica e coerência, o mínimo vital desses impostos sejam também parâmetros para sua proteção. Nessa linha, se existe proteção ao mínimo indispensável para o IPTU e para o ITR, que levam em conta valores dos imóveis para precisar o limite da não incidência, decorre logicamente dessa premissa que qualquer outra previsão existencial que leve em conta o valor do imóvel para incidência tributária também deve respeitar os mesmos paradigmas estabelecidos para a proteção vital nesses impostos. Assim, devem ser utilizados, para determinar o mínimo existencial, os mesmos critérios utilizados para os impostos que

incidem sobre o imóvel, ou seja, em se tratando de imóvel urbano, o mínimo existencial do IPTU, e em se tratando de imóvel rural, o mínimo vital do ITR.

Para o ITR, a Constituição já previu a expressão do mínimo vital no artigo 153, parágrafo 4º, II, quando determina, no texto atualizado pela Emenda Constitucional n. 42/2003, que essa exação “*não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.*”

A Constituição em vigor, portanto, oferece parâmetro de proteção existencial quando se trata de imóvel rural, o que não vale, todavia, apenas para o ITR, mas também para a contribuição de melhoria, já que nos casos em que o próprio texto magno determina a proteção das pequenas glebas, naturalmente voltadas para a cultura de subsistência das pessoas, evidentemente que também acabou por atribuir a esse bem a nota da proteção vital, o que não pode ser ignorado como modelo de proteção para outros tributos que levem em conta a tributação sobre o imóvel, inclusive para a contribuição de melhoria, sendo ela criada ou não pela União, pois a vinculação é decorrente do princípio da proteção existencial, cuja fonte é constitucional, vinculante portanto de toda atividade legiferante de todas as esferas de governo. Note-se que, aqui, a proteção existencial não decorre da afetação jurídica do bem, mas da sua própria natureza, ou seja, de ser pequena gleba rural, nos termos da definição legal, que equivale à Constituição atribuir-lhe, pela sua natureza, a exploração de subsistência que mantém à salvo de tributação, constituindo em imóvel rural que satisfaça ao direito elementar de moradia e sobrevivência.

Assim, os imóveis rurais que preencham o requisito previsto no texto constitucional, conforme regulamentado infraconstitucionalmente, não poderão sofrer a incidência da contribuição de melhoria, desde que, pela natureza do bem, suas características merecem a proteção existencial, cujos parâmetros estão explicitamente indicados na Carta Magna em vigor<sup>630</sup>.

---

<sup>630</sup> Atualmente, a regulamentação do dispositivo foi tentada pela Lei n. 9393/96, que define pequena gleba rural variando entre 30, 50 e 100 hectares, de acordo com a localização geográfica no Brasil, cujo conceito é inversamente proporcional à densidade demográfica da região. Vale ressaltar que referido dispositivo é questionado, como, v.g., por ROQUE CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 715-717 – pois do ponto de vista formal, não atende ao comando do artigo 146, II, que exige lei complementar para a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, de forma que, em sendo inconstitucional referido dispositivo, o critério alternativo sugerido pelo mestre paulista, é o parâmetro constitucional do artigo 191,

De outro vértice, quanto ao IPTU, não encontramos, na Constituição Federal, qualquer parâmetro para determinar a proteção existencial, de modo que está sob a responsabilidade do legislador municipal determiná-la em lei, estabelecendo o valor que será reconhecido como tal, ou ainda, qual seria a medida do imóvel edificado e o seu valor, para precisar na lei as balizas para sua proteção mínima, sempre com base em estatísticas e informações adredemente preparados para esse fim, como fonte material necessária dessa legislação. Todavia, também no caso da contribuição de melhoria entendemos que o parâmetro, por princípio de coerência, só poderá ser o mesmo valor determinado no IPTU correspondente, quando estabelecido pelo mesmo município, já que não se poderia impor sem a previsão constitucional, como ocorre com o ITR, a determinação de observância de parâmetros de outra esfera de governo, sob pena de ferir o pacto federativo no exercício desse mister.

Vale destacar, porém, que, em quaisquer dos casos, tanto no ITR quanto no IPTU, não haveria racionalidade em proteger determinado contribuinte pelo mínimo existencial do IPTU e do ITR, mas não protegê-lo quanto à contribuição de melhoria, destinada a incidir também sobre aspectos diretamente aferíveis do bem imóvel, rural ou urbano. É imperativo de razoabilidade que o valor do mínimo vital para os referidos impostos sejam os mesmos a evitar a incidência da contribuição de melhoria, já que, em nenhum caso, teríamos a incidência sobre o bem ou em decorrência de variantes a ele relacionadas, sob pena de tornar um tanto inócua e apenas parcial a proteção existencial sobre essa riqueza especificamente.

Assim, se a valorização do imóvel decorrente de obra pública atingiu imóvel com as mesmas características daquelas previstas na Constituição para a proteção vital do ITR, ou o valor ou tamanho do imóvel coincide com o previsto pelo município para o IPTU, como mínimo vital, seu titular também não poderá sofrer a incidência dessa exação, uma vez que em nenhum dos casos, teria alcançado o valor mínimo que marca o início da capacidade contributiva.

Vale ressaltar que eventual aumento patrimonial verificado pelo incremento do valor do imóvel, decorrente de obra pública, poderá ser tributado pelo IR, por ocasião de

---

que estabelece, até que nova legislação, sem vício, venha a regular apropriadamente a matéria, que pequena gleba rural seria aquela com até 50 hectare.

sua venda, desde que ultrapasse o valor do mínimo indispensável previsto para esse imposto na sua regra-matriz. Como adiante se verá, também o IR deverá proteger a renda correspondente à compra e manutenção do imóvel, sob pena de tornar inócua a proteção relativa à contribuição de melhoria.

Nessa situação, é mais necessária ainda a implementação da proteção do mínimo vital da contribuição de melhoria, sobretudo se observarmos que o proprietário do imóvel não usufrui – pelo menos durante o período em que permanece titular do imóvel valorizado – dos eventuais ganhos decorrentes da valorização, o que só ocorrerá, de fato, quando o imóvel for alienado, ocasião em que, se mantida a valorização, incidirá o imposto de renda sobre o ganho de capital verificado, desde que ultrapasse o mínimo existencial para o caso<sup>631</sup>. O agravante é que, de acordo com a legislação vigente, essa tributação deverá ocorrer mediante a questionável técnica da tributação exclusiva, que, ainda assim, também não estaria a salvo da obrigatoriedade de proteger os bens vitais mínimos<sup>632</sup>. Do mesmo modo, pode ser que outros fatores façam com que, com o tempo,

---

<sup>631</sup> Atualmente, há, na legislação infraconstitucional - artigo 22, I da Lei 7.713/88 - valor isento do IR sobre ganho de capital na venda de único imóvel do proprietário, de até R\$440.000,00, se o alienante não tiver efetuado outra alienação de imóvel nos últimos cinco anos. Essa proteção poderia ser considerada expressão de não-incidência decorrente da proteção mínima, e não mera isenção, se não fosse flagrantemente exagerado o valor do imóvel, que discrepa muito do valor médio de um imóvel no Brasil, o que fica evidente, mesmo sem se dispor de dado estatístico sobre o assunto: seria uma zona de luminosidade negativa, já que a situação claramente não se enquadra na nossa definição de mínimo existencial. Assim, enquanto o valor dessa desoneração tributária for flagrantemente elevado, em relação à média dos valores dos imóveis no país, ele deverá ser considerado como mera isenção, ao passo que quando se adequar a um valor razoável, demonstrado mediante dados estatísticos, a amparar imóvel de valor e tamanho médio, enquadrar-se-á na proteção vital. Essa distinção é imperativa quando se observa que a proteção existencial não está voltada para a proteção precípua das pessoas de alta renda do país, embora isso por vezes acabe acontecendo também, como no caso do imposto sobre o consumo de bens da cesta básica, como adiante será demonstrado. No entanto, nessa condição de proteção patrimonial do único imóvel, é imperativo que o legislador se munice de dados estatísticos, que podem ser distintos de acordo com a região - como já acontece com o ITR, conforme se observa na Lei 9393/96, que define pequena gleba rural de acordo com a região do país -, com mais variantes do que dispõe a lei atualmente, e leve em consideração não apenas o valor do imóvel, mas também o seu tamanho, localização e padrão de construção - o que já é feito na incidência do IPTU em muitas cidades -, para fins de determinar o padrão de imóvel médio a ser preservado pela proteção existencial. Outrossim, também o artigo 22, inciso II da Lei 9.250 de 26.12.1995, na redação do artigo 38 da Lei 11.196 de 21.11.2005, estabelece uma isenção que, com mais nitidez, acreditamos também ser expressão existencial, quando estabelece que haverá isenção do imposto de renda para ganho de capital proveniente da venda de bens de pequeno valor, desde que não ultrapassassem R\$20.000,00, originalmente; atualmente os bens devem ser de, no máximo, R\$35.000,00. À toda evidência essa situação seria de não incidência a inequivocamente proteger, sobretudo, o mínimo vital de moradia de pequeno valor, invariavelmente contida nos parâmetros financeiros da referida proteção.

<sup>632</sup> A tributação exclusiva é bastante questionável, do ponto de vista do seu respeito à capacidade contributiva. Todavia, essa forma de tributação deve ser afastada, sobretudo quando se trata da proteção

a valorização imobiliária verificada em determinado momento se perca, como no caso de uma crise imobiliária, v.g., daí porque ser particularmente nefasto, – além de nitidamente inconstitucional – exigir de uma pessoa que não revela qualquer capacidade contributiva, o pagamento de uma exação em função de um “lucro imobiliário” suposto, que talvez nem se “realize” efetivamente, de modo que nem sempre dele efetivamente seu proprietário irá usufruir<sup>633</sup>.

---

existencial, que não excepciona qualquer tributo de sua proteção, já que se trata de incompetência do Estado para tributar. Confira-se, por todos, os ensinamentos de ROQUE CARRAZZA - **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**, p. 297-298: “Pensamos, pois, que a tributação de operações isoladas que propiciaram receitas às pessoas físicas ou jurídicas, a uma alíquota fixa e ao largo do sistema de deduções, é inconstitucional, porque: (a) desatende aos critérios da generalidade, da progressividade e da universalidade, que devem informar este tributo (art. 153, par. 2º, I da CF); (b) atenta contra o caráter pessoal de que o tributo em tela se reveste, por imperativa determinação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, par. 1º da CF); e (c) incide sobre resultados que podem não refletir o conceito geral e universal de renda tributável, levando, deste modo, ao confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da CF. (...) De fato, a lei não pode segregar determinadas rendas para serem tributadas isoladamente. (...) Sobremais, as exigências do princípio da capacidade contributiva só poderão ser corretamente atendidas com a consideração de todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte ao longo do período de apuração, e não apenas de alguns deles.”

<sup>633</sup> De acordo com a sistemática anterior, por força do artigo 17 do Decreto-lei n. 195/67, estava previsto que o valor pago a título de contribuição de melhoria poderia ser abatido do imposto de renda, o que tornava mais adequado e justo o pagamento desse tributo, embora ainda não tivesse uma vinculação estreita com o mínimo vital, já que era permitido esse abatimento para todas as pessoas e não apenas para aquelas que não demonstrassem capacidade para pagar a contribuição de melhoria ou que demonstrassem poucas possibilidades de suportar o IR. Vejamos a redação do dispositivo: “Art. 17. Para efeito do Imposto sobre a Renda, devido sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago, a título de contribuição de melhoria.” Atualmente, permanece em vigor o disposto no artigo 16, parágrafo 1º da Lei 7713/88, que prevê a possibilidade de que o valor pago a título de contribuição de melhoria, integrará o custo do imóvel, para fins de precisar o ganho de capital.



É imperativo de coerência<sup>634</sup>; de unidade<sup>635</sup>; e de consistência do sistema jurídico<sup>636</sup>; que se impeça que o mínimo vital da contribuição de melhoria seja menor do

---

<sup>634</sup> JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ. **Regulación...**, *op. cit.*, p. 22, nota de rodapé 40, onde se lê: “P.H. Molina, ‘El mínimo existencial en el Impuesto sobre la Renta’, *op. cit.*, p. 119. Para este autor parece exigible que las diferentes manifestaciones del mínimo vital sean coherentes, por lo que carece de sentido que el importe de las pensiones no contributivas se sitúe por debajo del mínimo exento del Impuesto sobre la Renta (p. 121).” Em outra obra ainda, cita-se PEDRO HERRERA MOLINA, *apud* FRANCISCO GARCÍA DORADO, **Prohibición...**, p. 188, quando reforça sua idéia de que o sistema deve ter coerência de três modos diferentes, bem sintetizada na p. 188, onde se lê: “Este aserto vendría obligado por la aplicación del principio de coherencia con que el legislador há de actuar en la concreción legislativa. Considera HERRERA MOLINA, que la aplicación del principio de coherencia viene obligado por la misma Constitución al ordenar que los tributos constituyan un sistema (art. 31.1.), y poner en conexión la justicia impositiva con la equidad en la distribución de los gastos públicos (art. 31.2.). Esto exige que la concreción legislativa del principio de capacidad económica respete las exigencias de la justicia del sistema en el triple sentido de coherencia interna entre los elementos del tributo, coherencia externa entre los diversos impuestos que integran el sistema fiscal y coherencia financiera entre el sistema de ingresos y gastos. En particular, la producción legislativa habrá de hacerse con la necesaria coherencia financiera entre el mínimo de existencia digna individual y las prestaciones sociales.”

<sup>635</sup> A propósito da unidade do ordenamento jurídico, sobre os problemas da multiplicidade de impostos, da necessidade da conexão e coerência entre eles, mediante um princípio comum, que lhes dá harmonia, vide, por todos, KLAUS TIPKE, Sobre a unidade da ordem jurídica tributária, in **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**, p. 60-70, quando em várias passagens se observa a obrigação de que também as ordens jurídicas parciais (Estados-membros e municípios) observem o princípio da proteção existencial inclusive para dar consistência e unidade ao sistema: “Os princípios constitucionais devem ser observados por todas as ordens jurídicas parciais. Isto vale também para o princípio, que decorre da dignidade humana, de que o mínimo existencial de todos os homens deve ser isentado pelo direito tributário ou garantido pelo direito da assistência social. (...) Ela [classificação dos impostos] não questiona, outrossim, se e até que ponto tal multiplicidade de impostos é compatível com o princípio da ‘unidade da ordem jurídica tributária’, principalmente se os impostos diversos se baseiam homogeneamente no princípio da capacidade contributiva. Errôneo também é apurar a ocorrência de semelhança tributária – que pode desempenhar um papel relevante nos Estados federais – por meio de critérios técnicos. (...) Assim, finca-se a multiplicidade de impostos e de espécies de impostos, contra a ‘unidade da ordem jurídica tributária’. (...) A unidade da ordem tributária não exige que apenas um imposto seja exigido. Ela exige, entretanto, que cada imposto seja baseado no princípio da capacidade contributiva e que os impostos sejam harmônicos entre si. Até no desdobramento do princípio da capacidade contributiva em subprincípios e normas gerais, deve-se evitar contradições axiológicas, que impeçam a harmonia dos impostos.”

<sup>636</sup> O conceito de *sistema* exige, para alguns, que o seu *repertório* esteja disposto dentro do espaço do sistema de modo que haja coerência, para que se verifique a unidade necessária para a realização eficaz do fim sistêmico. Daí porque, não é descabido exigir, em nome dessa coerência e unidade, que ao estabelecer valores para a proteção existencial do IPTU, também se observe a proteção existencial da contribuição de melhoria pelos mesmos parâmetros, independentemente da esfera tributante, que não terá sua autonomia afetada, já que essa capacidade para criar e disciplinar seus tributos não está desconectada dos valores sistêmicos na qual está inserida, mormente quando esses valores estão plasmadas em princípios imperativos que são engendrados no texto constitucional, como é o caso da proteção existencial. Vide sobre sistemas TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, **O conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**, *passim*, e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Noção de Sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**; e, para uma visão mais diletante, ROBERT PIRSIG, **Zen e arte da manutenção das motocicletas**, *passim*.

que a de outros setores do ordenamento jurídico<sup>637</sup>, de modo que a parametrização do mínimo vital do IPTU e do ITR, consoante caminhos acima tratados, deve ser a mesma utilizada para a contribuição de melhoria, posto que ambos vão incidir levando em conta o mesmo bem, de forma que o que for, considerado mínimo existencial numa situação, não poderia deixar de ser considerado como tal em outro tributo que tenha esse mesmo bem como fator determinante de seu valor, sob pena de tornar inócua e apenas parcialmente eficaz a proteção vital.

Não se trata, aqui, de afirmar que o mínimo indispensável deve ter o mesmo valor em todas as situações e para todos os tributos. Não se pode esquecer que o raciocínio invocado pelos juristas espanhóis citados anteriormente levam em consideração o ordenamento jurídico espanhol e o entendimento, corrente por lá, de que essa proteção está voltada apenas para o imposto de renda, de modo que não haveria efetivamente razão lógica para discriminar uma ou outra renda ou parametrizá-las de forma diversa, o que não é o caso do Brasil.

Por estas plagas, como já anteriormente ressaltado, não observamos qualquer motivo lógico-jurídico ou jurídico-positivo para impedir que o mínimo vital seja aplicável a todas as espécies tributárias, já que retiramos a proteção existencial da incapacidade contributiva, presente no limite inferior de todos os tributos. Sendo assim, embora não se possa afirmar que o mínimo indispensável deva ter o mesmo valor em todas as exações, não seria aporético exigir que, quando tenham como causa prevista na sua regra-matriz de incidência o mesmo bem, que não haja discrepância na sua determinação ou pelo menos na coerência que deve ser mantida, **pelo mesmo ente tributante**, por ocasião da sua determinação na lei, mormente porque esses parâmetros deverão ser demonstrados estatisticamente. Daí a razão de entendermos que os valores de proteção existencial entre a contribuição de melhoria e os impostos incidentes sobre os imóveis valorizados sejam o mesmo, já que levam em consideração, para tanto, exatamente o valor dos bens e a identificação da incapacidade contributiva a partir de suas características e não da pessoa que será beneficiária da proteção vital.

---

<sup>637</sup> Como aliás, já conclui, na Espanha, HERRERA MOLINA, que exige a coerência necessária a todo ordenamento jurídico quando se trata da difícil tarefa de implementação do mínimo vital e quando exige coerência nesse mister: El principio de coherencia impide que el mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta sea inferior al mínimo de subsistencia fijado por el legislador en otros sectores del ordenamiento, - PEDRO HERRERA MOLINA. **Fundamento...**, *op. cit.*, p. 16.

Salientamos, porém, que somos do entendimento de que a isenção do IR quanto ao ganho de capital em venda de imóvel existente hoje, aplicável quando presentes determinados requisitos – se for imóvel único, com valor igual ou menor a R\$440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), além de outras condições – não é, conforme já ressaltamos antes, expressão do mínimo existencial, mas mera regra isentiva que pode ser alterada ou suprimida a qualquer tempo, já que o valor dessa isenção está muito acima do que se estabelece em qualquer cidade do Brasil como valor de expressão do mínimo existencial quanto ao IPTU, por exemplo. Se não é expressão do mínimo existencial do IPTU, não poderá também ser do IR, nesses casos, uma vez que o que se procura com essa categoria jurídica é a proteção da dignidade humana, dentro dos parâmetros adequados à média nacional, que trata da proteção de imóvel de baixo ou médio padrão, e não de proteger de tributação imóvel de alto custo, como é o caso desse parâmetro financeiro previsto atualmente para o IR. A aferição desses parâmetros vitais, vale ressaltar, deve ser vinculada a dados estatísticos adredemente voltados para esse fim, daí porque, não poder haver disparidade entre o IPTU e o ITR, e as respectivas contribuições de melhoria, já que essa tributação considera características próprias dos imóveis, que são perenes, e não de seus titulares, que seriam mais efêmeros.

É bem verdade que a contribuição de melhoria pode gerar valorização de tal monta que pode acabar por retirar o bem da faixa de proteção existencial dos impostos imobiliários, mas isso não invalidaria a proteção do mínimo aplicável no momento em que se pretendeu a imposição tributária, único instante, aliás, pelo critério temporal, a ter relevância para fins de verificação da proteção vital.

Logo, por tudo que expusemos, somos pela verificação e implementação da proteção existencial também nas contribuições de melhoria, que deve ser realizada, sempre que possível, a partir de parâmetros constantes da Constituição em vigor, e/ou, na sua falta, tendo em vista parâmetros encontráveis anteriormente em outros impostos relativos ao bem, como o IPTU e o ITR, porquanto essa proteção mínima se encontra baseada em características próprias do bem imóvel, aferíveis a partir de dados estatísticos e que, pela sua constância, permitem parametrizar, por imperativo de coerência e unidade sistemática, outros tributos que sejam posteriormente criados e que levem em consideração também o mesmo bem para fins de sua proteção.

### 3.4. O MÍNIMO EXISTENCIAL E OS IMPOSTOS

Conquanto limite sua visão apenas aos impostos, ROQUE CARRAZZA registra, a exemplo de ampla doutrina nesse sentido, que essa exação encontra limites na capacidade contributiva:

*...os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação – a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte – como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva, que exige venham levados em conta índices diretos ou indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis<sup>638</sup>.*

Em contraponto à dificuldade de aplicar a proteção vital aos tributos vinculados, os impostos, por sua vez, são naturalmente vocacionados para essa proteção, pois são voltados para a tributação focada na existência de riqueza, ou seja, no evidenciar a capacidade contributiva plena, no seu sentido positivo, portanto; daí porque, para eles, são mais salientes os limites da capacidade contributiva, de tal modo que se torna mais fácil a aplicação desse princípio aos impostos e, por consequência, mais facilitada a verificação do âmbito de proteção existencial para as exações dessa categoria.

Dentro do universo de impostos existentes, considerando aqueles que levam em conta características próprias das pessoas – denominados impostos pessoais – e ainda aqueles que, para sua configuração, detêm-se mais nas características do objeto a ser tributado, – denominados impostos reais –, vejamos o registro da possibilidade ampla de aplicação do mínimo vital a todos eles, conforme anotou FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA:

*...existen razones técnicas de todo tipo que aconsejan que se adopte un régimen de exención en favor de esas ‘cosas mínimas’ en casi todos los tributos. La exención del mínimo imponible, en suma, opera tanto en el campo de la imposición real como en el de la imposición personal<sup>639</sup>.*

---

<sup>638</sup> Curso..., op. cit., p. 467.

<sup>639</sup> Apud CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento...**, op. cit., p. 42.

<sup>639</sup> Nesse sentido também MATIAS CORTÉS DOMÍNGUEZ, apud CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento...**, op. cit., p. 44.

Nada obstante, reputamos que, dado o universo de impostos existentes e a riqueza de suas características, e para fins de tornar possível a implementação de um estudo sistemático sobre o tema, optamos por utilizar, como instrumento didático para o presente trabalho, de uma classificação mais ampla, mas também recorrente dos impostos, e que nos permita distinguir os impostos reais sobre o patrimônio, em geral, dos impostos reais sobre o consumo, classificação mais útil, para esse fim, do que apenas a sua divisão em reais e pessoais, de modo a facilitar o destaque de algumas características próprias da aplicação do mínimo vital aos bens submetidos ao consumo, que não se encontram necessariamente nos demais impostos reais.

Com efeito, optamos por adotar classificação bastante usual na doutrina, inclusive estrangeira, no sentido de separar os impostos de acordo com o objeto de seu gravame, de modo que podemos observar três categorias de impostos: sobre a **renda**; sobre o **patrimônio**; e sobre o **consumo**<sup>640</sup>. É a classificação que parece adotar, ainda que implicitamente, e com alguma variação ou imprecisão, a própria Constituição federal, sobretudo ao discriminar as imunidades subjetivas do artigo 150, VI, afirmando que algumas entidades ali previstas - esferas de governo, sindicais, regiliosas, assistenciais e de educação sem fins lucrativos - são protegidas do gravame tributário no patrimônio, renda ou serviços; com a imprecisão dessa última parte, que, a nosso ver, deve contemplar a proteção vital também nos serviços essenciais e em todo imposto que incida sobre consumo, e que também merece proteção através da aplicação do subprincípio da seletividade. Essas serão, então, as categorias que possibilitarão um estudo sistemático dos impostos quanto à aplicação do mínimo vital.

Nessa linha, podemos afirmar que, no Brasil, os tributos também incidiriam sobre esses objetos gravados: renda, patrimônio ou consumo. Quanto à renda, por exemplo, podemos citar, além do próprio imposto de renda, a CSLL. Os impostos sobre o patrimônio, como o geral IGF<sup>641</sup> e os específicos: ITCMD, IPTU, ITR, ITBI, IPVA etc.

---

<sup>640</sup> *Ibidem*, p. 156: “A su vez, dentro de la categoría de impuestos, adoptaremos una clasificación en función del objeto gravado, de manera que dedicaremos un primer epígrafe a estudiar el mínimo exento en los impuestos que gravan la renta, un segundo epígrafe destinado a analizar el citado instituto en los impuestos sobre el patrimonio y un tercer epígrafe donde estudiaremos la mencionada figura en relación con los impuestos sobre el gasto.”

<sup>641</sup> Confira-se, sobre o assunto, especialmente sobre a configuração como imposto patrimonial, o projeto de lei em tramitação na Câmara, já anteriormente aprovado pelo Senado, de autoria do ex-presidente FERNANDO HENRIQUE CARDOSO, na boa síntese de UEREN DOMINGUES DE SOUSA, **Imposto**

E os impostos sobre o consumo, como o ICMS, o IPI e o ISS, que gravam os objetos os bens e serviços consumidos no Brasil.

Do mesmo modo como fizemos acima quanto às demais espécies tributárias, tentaremos, nesta oportunidade, buscar parâmetros no texto constitucional, para determinar em que medida a proteção existencial se aplicaria aos impostos especificados na lei maior, de maneira que, para aqueles que não encontrarmos qualquer parâmetro, permanece ainda assim o dever atribuído ao legislador de fixar essa proteção. Todavia, estaremos diante daquela liberdade do legislador para prever uma proteção mínima que não perca de vista, no entanto, dados do mundo fenomênico, colhidos por estatísticas, que garantirão uma vinculação dessa proteção à realidade social destinatária dessa norma, exatamente a realidade na qual pretende ela interferir para preservar a riqueza mínima voltada para a existência da pessoa.

---

**sobre grandes fortunas**, disponível em [www.r2learning.com.br](http://www.r2learning.com.br). Acesso em 8.6.2008: “Com uma análise dos projetos de lei que visam à instituição do IGF, podemos destacar primeiramente o projeto de Lei nº 2 PLP nº 202, de 1989 de iniciativa do então Senador Fernando Henrique Cardoso (com análise das comissões de Constituição e Justiça, Redação e de Finanças), o qual foi aprovado no senado e se encontra atualmente em tramitação na Câmara dos Deputados desde 2000, pronto para ser votado no Plenário da Câmara, segundo a Agência Câmara. Este projeto tem por fato gerador a titularidade de grande fortuna no dia 1º de janeiro de cada ano, definindo como grande fortuna à totalidade dos bens e direitos, de qualquer natureza ou localização, integrantes do patrimônio do contribuinte, cujo valor líquido exceda o montante de duzentos milhões de cruzeiros novos (pouco mais de cem mil reais hoje, quantia considerável, mas hoje longe de uma grande fortuna, seguramente), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 1991. Considera valor líquido do patrimônio o valor de mercado dos bens e direitos dele constantes, diminuído do valor das dívidas vinculadas, desde que estas não excedam ao valor do bem ou direito correspondente. São contribuintes do imposto, segundo este projeto, as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, o espólio, e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, em relação ao patrimônio que possua no país. A base de cálculo do imposto será o valor atualizado do patrimônio tributável em 31 de dezembro do ano anterior ao exercício financeiro, conforme constante da declaração anual de bens do contribuinte, sendo que, na primeira declaração anual de bens posterior à publicação desta lei, o contribuinte declarará o valor de mercado dos bens e direitos dela constantes, corrigido esse valor, nos exercícios financeiros subsequentes, pela variação acumulada do IGP-DI. A cada período de dez anos, serão atualizadas as declarações anuais de bens, adequando-as ao valor de mercado. Para os fins da incidência do imposto, a participação no capital da empresa será considerada parte integrante do patrimônio do contribuinte em valor equivalente à fração do patrimônio líquido da empresa de sua propriedade. No caso de sociedades por ações, o valor do patrimônio líquido da empresa, para fins do disposto, corresponderá ao maior entre o valor do patrimônio líquido conforme apurado em balanço e o valor de mercado das ações representativas do capital da empresa. As alíquotas serão progressivas em função do valor total do patrimônio tributado, incidindo diferentemente para os ativos improdutivos e produtivos. Existe previsão de responsabilidade solidária da pessoa jurídica, pelo pagamento do imposto de que trata esta lei, sempre que houver indícios de que a incorporação de bens ou direitos a seu ativo visa dissimular o verdadeiro proprietário, ou apresentá-los sob valor inferior ao real. O Substitutivo ao projeto de Lei anteriormente analisado, de autoria do Senador Gomes de Carvalho foi aprovado ampliando as exclusões para os investimentos em infra-estrutura de eletricidade, transportes, e comunicações, determinando que lei ordinária definisse formas de como seria a comprovação de tais rendimentos. Este projeto foi enviado em 1996 para a Comissão de Finanças e Tributação, tendo como Relatora a Deputada Maria da Conceição Tavares”(sic).

### ***3.4.1. Mínimo vital e o imposto incidente sobre a renda***

Para o estabelecimento de alguns parâmetros sobre o mínimo existencial, quando aplicado sobre impostos que incidem sobre a renda, podemos afirmar que o legislador, aqui, tem campo fértil para precisar exatamente a capacidade contributiva da pessoa e, por conseguinte, também a esfera ou porção de renda que deve ser protegida pelo mínimo material. Isso porque o imposto sobre a renda é um imposto pessoal por excelência, já que leva em conta, na sua determinação, variadas características específicas do contribuinte, que permitem, sobretudo, que ele seja mais preciso na determinação do grau de capacidade para contribuir da pessoa. Não é sem motivo que boa parte da ciência do direito europeia, como já anteriormente demonstrado, entende aplicável a proteção vital apenas ao imposto de renda, o que se dá, sobretudo, por ele estar naturalmente vocacionado para estabelecer com mais precisão, quando comparado a outros tributos ou mesmo a outros impostos, a capacidade de suportar o ônus tributário pelo contribuinte.

Nesse sentido, o legislador tem à sua disposição um arsenal de mecanismos para realizar esse escopo, como alíquota zero, abatimentos, deduções dos rendimentos, do imposto a pagar, de alíquotas e faixas de não-incidência, relacionados com as condições pessoais do contribuinte, no sentido de definir exatamente o que seria a renda tributável a se enquadrar nos parâmetros do artigo 43 do CTN<sup>642</sup>. Sendo assim, deve-se também se utilizar, nesse tipo de imposto, de especial cuidado, quando se vai aquilatar a proteção existencial, pois, no uso desses instrumentos, poder-se-á implementá-la de modo mais preciso do que nos outros tributos e mesmo do que nos demais impostos.

Nada obstante nos perfilemos com àqueles que entendem que o mínimo vital seja uma situação de não sujeição, em razão de estar no verso da capacidade contributiva, ou seja, onde ela não exista, e como tal, só podemos admitir tecnicamente que essa renda não poderá ser considerada como alvo da exação, de forma que não pode estar

---

<sup>642</sup> “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

contemplada na base de cálculo do tributo; não se pode negar, como já reconhecemos antes, que outros mecanismos, que não apenas a redução da base de cálculo, ainda que de modo oblíquo, também acabem protegendo essa riqueza indispensável.

Logo, conquanto se possa afirmar que a dedução da base de cálculo seja o instrumento mais adequado, tecnicamente, para implementar a proteção existencial do imposto sobre a renda, dada a premissa da incapacidade contributiva, da qual partimos, e que a função confirmatória da base de cálculo, em relação à hipótese tributária, impõe que sua hipótese deva contemplar apenas a dimensão daquilo que seja tributável, implicando a dimensão econômica retratada na sua base de cálculo, não seria aporético, contudo, afirmar que a determinação de alíquota zero, como também as parcelas a deduzir do imposto apurado, ou mesmo a previsão de faixas de não sujeição, são inequívocas maneiras de se proteger o mínimo vital, daí porque entendermos, e nesse ponto reside a questão fundamental e de implicação prática, que esses mecanismos não representam meras isenções ou benesses, ou mesmo favores do legislador, mas efetiva proteção existencial, que exsurge de uma atenta leitura do texto constitucional.

Dessarte, como consequência da premissa acima estabelecida e inversamente ao que pensa o senso comum legislativo e parte da doutrina sobre o tema, as deduções que encontramos, atualmente previstas da base de cálculo do imposto de renda, são, em boa parte, reflexos do mínimo vital, não podendo, portanto, ser suprimidos pelo legislador, pois estaria ele, nesse particular, incorrendo em tributação desautorizada pela Constituição, já que não conta com competência tributária para gravar esses valores, posto que expressões do mínimo existencial. Com efeito, existem deduções possíveis do valor do imposto de renda, correspondentes, em alguns casos, à proteção existencial, enquanto que em outros, trata-se de mera isenção tributária, como tal, diferentemente daquela, suprimível (ab-rogável) e modificável em parte (derrogável) a qualquer tempo.

Quanto aos casos de proteção vital, aquilo que pode ser excluído da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, como as despesas de educação, de saúde e de dependentes, são, pela sua natureza, claras projeções dessa proteção mínima, embora existam algumas incongruências reveladas pela legislação de regência em vigor no Brasil, como, *v.g.*, a limitação no valor que poderá ser abatido a título de educação. A inconsistência reside principalmente no fato de que algumas dessas deduções contam,



atualmente, com restrições de valores que podem ser excluídos da base de cálculo, o que, no entanto, não poderia ocorrer, conforme o entendimento mais abalizado da doutrina sobre o assunto, como registra ZILVETTI, sobretudo porque se trata de proteção vital, que deve ser integralmente preservada, sob pena de indevida tributação e exercício inaceitável de competência tributário onde ela não exista<sup>643</sup>.

Examinando o direito espanhol, DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO já ressaltava a possibilidade da proteção existencial, quanto à renda ser protegida mediante vários mecanismos que sejam voltados para esse desiderato, conforme anotou:

*En todo caso, y como señalábamos anteriormente, lo que nos interesa destacar en este punto es que la protección del mínimo existencial en el IRPF no tiene que tener lugar necesariamente a través del reconocimiento de una exención, sino que puede llevarse a cabo también a través de reducciones, deducciones o cualquier outro instrumento que permita preservar de gravamen el mínimo existencial, pues, en todos estos casos y a los efectos ahora considerados, lo que interesa valorar es si efectivamente se consigue un resultado equivalente<sup>644</sup>.*

Não podemos olvidar, como já ressaltamos acima, que nem todos os benefícios tributários são implementações da proteção existencial, já que alguns deles são motivados por razões diversas daquela que pretende proteger a parcela mínima da renda voltada para a satisfação das necessidades elementares das pessoas. Nesse sentido é também o registro do mesmo autor espanhol, quando ensina que:

*Y ello porque en todos estos supuestos los beneficios fiscales tienen una finalidad específica y distinta de la protección del mínimo existencial, en tanto benefician exclusivamente a quienes han obtenido rendimientos de una determinada naturaleza y como una forma de conferir un trato preferente a los mismos. Por tanto, tales beneficios fiscales carecen de la generalidad indefectible en cualquier configuración de la exención del mínimo existencial<sup>645</sup>.*

---

<sup>643</sup> Vide, por todos, nesse sentido, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI - **Princípios...**, op. cit., p. 44: “Cabe aqui uma breve crítica à legislação atual do Imposto de Renda, que limita para dedução aquilo que seria ‘despesas com educação’. Referida restrição do Fisco sobre despesas com educação arbitra o que seria despesa, limitando o conceito de mínimo existencial sem qualquer critério, transparecendo sua intenção desmesurada de garantir uma maior tributação das pessoas físicas. O que a nosso ver seria aceitável que o legislador definisse é o que pode ser entendido como educação, evitando assim uma interpretação amplificada do conceito por parte do contribuinte, no afã de não pagar o imposto de renda.”

<sup>644</sup> **La protección...**, op. cit., p. 55-56.

<sup>645</sup> *Ibidem*, p. 59.

De outro vértice, a grande dificuldade enfrentada, nesse escopo de identificação da mera capacidade econômica, visando ser extremada da capacidade contributiva, sem dúvida, é de encontrar, no ordenamento jurídico nacional, elementos consistentes, não para fundamentar, mas para parametrizar a proteção vital, ou seja, para determinar de algum modo quais seriam os bens a serem protegidos e em que medida poderiam sê-lo. Não é diferente com o imposto de renda.

Já vimos que o valor a ser protegido não pode ser indicado *a priori*, desde que dependerá de uma fonte material indispensável para essa verificação, que são os dados estatísticos sobre as condições mínimas necessárias às pessoas e relacionadas com a regra-matriz do imposto, adredemente indicadas por institutos confiáveis de estatística, de tal modo que permitam um certo consenso sobre qual porção da riqueza deve gozar da proteção vital.

Nada obstante, alguns bens jurídicos a serem protegidos já estão clara e expressamente indicados no texto constitucional, de forma que podemos, com fundamento em recorrente doutrina sobre o tema, utilizar-nos de dispositivos constitucionais específicos para a parametrização do mínimo existencial, sobretudo o dispositivo da previsão do salário mínimo constitucional, para dele retirar alguns elementos do mínimo existencial - consoante artigo 7º, IV, da Carta da República em vigor, cuja redação novamente transcrevemos:

*IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social,...*

A versatilidade, a riqueza do dispositivo e sua importância para o tema da proteção existencial é ululante. Desse dispositivo podemos fazer leituras de duas naturezas, uma vez que ele pode auxiliar tanto como parametrizador para a fixação da renda que não pode ser tributada, mas também para a determinação de quais bens jurídicos não poderão sofrer incidência de outros impostos, - sobre o patrimônio e consumo, conforme será tratado mais adiante).

Com efeito, resulta evidente, até de uma leitura rápida e desatenta do artigo em questão e conforme já assinalamos antes, que, inexoravelmente estamos tratando da

proteção de uma porção mínima material da pessoa. A utilização das expressões “*mínimo*” e “...*capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família...*” são inequívocas de que sua força normativa está empenhada na proteção da existência das pessoas. A porção de rendimentos que atenda às *necessidades vitais básicas* da pessoa e de sua família deve ser preservada por imperativo de proteção existencial, já que não há qualquer racionalidade em admitir a existência da proteção existencial para o imposto de renda, e ignorar o mais rico dispositivo da Constituição, que pode oferecer algum parâmetro para definição do que seria o valor correspondente a essa proteção, sobretudo porque é exatamente a maior dificuldade encontrada para sua implementação. Se, na nossa Constituição, dispomos desses parâmetros, mormente considerando a sua força normativa, desde que os dispositivos legais não são apenas conselhos, como já ressaltava GERALDO ATALIBA, bem assim porque também não estão isolados no sistema constitucional, é imperativo que sejam oportunamente utilizados para relacioná-los com a proteção vital, mormente porque a sua redação, ao fazer menção à satisfação das *necessidades vitais básicas*, automaticamente, insere-se no contexto de qualquer interpretação sobre mínimo vital no Brasil<sup>646</sup>.

Logo, diante da riqueza desse dispositivo, não se pode prescindir da sua força normativa, de modo a dele retirar imposições ao legislador, no exercício da definição dos valores que deverão contar com a proteção constitucional mínima vital para o imposto de renda. Mas não apenas para esse imposto, conforme veremos em seguida, pois que os bens jurídicos previstos no dispositivo também merecem proteção pelos demais impostos, sobretudo porque explicitamente indicados no referido dispositivo legal como expressão do mínimo material no Brasil.

Com efeito, consoante já foi demonstrado anteriormente, é contrária à racionalidade da atuação estatal e dos seus objetivos declarados de diminuição da pobreza, – e não do seu aumento, portanto – conforme comando do artigo 3º da

---

<sup>646</sup> Eficácia jurídica das normas constitucionais e leis complementares, **Revista de Direito Público**, n. 13, p. 35-44, *passim*. Também em **Hipótese de incidência tributária**, p. 141: “*Ou a Constituição é norma e, pois, preceito obrigatório, ou não é nada; não existe; não tem eficácia. O que não pode o jurista é atribuir-lhe a singela função de lembrete e recomendação. A Constituição, lei máxima, sagrada e superior, ordena, manda, determina, impõe. A tarefa do intérprete é, exatamente, desvendar o que a norma está impondo, em cada caso.*”

constituição<sup>647</sup> – e também de sua exigência de eficiência – conforme **caput** do artigo 37 da Carta Magna<sup>648</sup> –, que essa porção patrimonial sofra a incidência tributária de qualquer espécie, – e não apenas do imposto de renda, – de modo tal que nenhum tributo poderá sobre esses bens jurídicos incidir quando estiverem a serviço da satisfação do mínimo vital das pessoas.

Outrossim, desse mesmo dispositivo fica evidenciado que a proteção não serve apenas para a pessoa, mas também para sua família, já que o dispositivo também é, nesse ponto, de clareza solar, evidenciando que de nada adianta proteger a parte, – apenas o titular da renda –, se o todo está desamparado – sua família e seus dependentes –, de maneira que as deduções previstas para o cônjuge e dependentes são insuprimíveis e constituem efetivamente, proteção existencial, perenes e não efêmeras como as meras isenções, – o que aliás, não custa lembrar, foi a causa do recrudescimento da discussão sobre o tema, nas famosas sentenças do Tribunal Constitucional alemão de meados de 1990.

Do mesmo modo, pode-se também identificar no comando constitucional em exame, a determinação de proteção e deduções no imposto de renda, ou seja, valores que não constituem renda, de maneira a não se enquadrar, portanto, no perfil constitucional desse imposto, sobretudo porque seu consumo não revela capacidade contributiva. É o caso do exame do pródigo dispositivo constitucional do salário mínimo, que conta, no entanto, ainda que sem a consciência do legislador dessas normas, com algumas proteções já refletidas na legislação infraconstitucional, conforme se observa abaixo, à guisa de ilustrar o tema, e sem qualquer pretensão de esgotar essas hipóteses, tais como:

a) Moradia: gastos pessoais e familiares referentes às despesas com moradia, como o aluguel, v.g., que já contou com previsão legal para ser abatido da base de cálculo e tramitam projetos de lei, no Congresso, para o seu reestabelecimento<sup>649</sup>; como

---

<sup>647</sup> “Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

<sup>648</sup> “Art. 37. A administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte:...”

<sup>649</sup> Confira-se, por exemplo, o projeto de lei 953/2007, em trâmite na Câmara dos Deputados, que além de permitir a dedução de aluguel, pretende deixar inequívoca a proteção existencial também de todos os medicamentos comprados e ainda de todo material didático, que teriam permitido seu abatimento da base de cálculo do IRPF. Anteriormente, havia previsão no artigo 23, IX da Lei 7713/88, que os juros pagos

também a possibilidade contemplada no passado, da possibilidade de abatimento dos juros do Sistema Financeiro de Habitação, do imposto de renda; ou ainda a determinação de que o lucro auferido pela venda de imóvel residencial, por pessoas físicas, não sofra incidência do IR se o produto da venda for utilizado para a aquisição de outro imóvel para moradia, no prazo de 180 dias<sup>650</sup>. Não se pode olvidar que o artigo 23, IX da Constituição, estabelece um comando muito claro e direto ao legislador das três esferas de governo – já que se trata de competência comum -, no sentido de que deverão “...promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais...” da população, em claro reforço do comando de proteção vital em comento.

b) Alimentação: deve-se permitir seu abatimento, ainda que não contemplado na lei de regência do imposto de renda, desde que, por se tratar naturalmente de bens que são essencialmente voltados para sobrevivência das pessoas, – ao menos aqueles que compõem a cesta básica e outros produtos não supérfluos–, de modo que os valores consumidos para esse fim, não poderiam ser considerados renda, devendo ser deduzidos da base de cálculo do IRPF, posto que incapazes de traduzir qualquer capacidade contributiva. Esse raciocínio justapõe-se a outra proteção vital sobre esses bens, quando entendemos que também a seletividade, como instrumento importante de implementação da proteção vital, impõe que a cesta básica e produtos não supérfluos, mereçam ser considerados não sujeitos à incidência, tanto do ICMS, quanto do IPI, como também dos impostos que sobre eles incidiriam.

A existência de um mecanismo de dedução dos impostos indiretos pagos no consumo, do valor da renda mínima, já era defendida na década de 70 do século passado, por FRITZ NEUMARK, ex-catedrático da Universidade de Frankfurt, que já se preocupava com a preservação da renda existencial, defendendo que, se os valores gastos com o pagamento de impostos indiretos sobre os produtos a malferissem, o Estado deveria recompô-la, restituindo ao contribuinte o valor desfalcado do mínimo vital, isso quando esse valor não tiver sido devidamente considerado na renda mínima fixada por

---

para o Sistema Financeiro de Habitação – SFH -, também eram abatíveis no imposto de renda, em clara e adequada tentativa de se criar uma teia de proteção vital, que acabou sendo arbitrariamente suprimida posteriormente.

<sup>650</sup> Determinação contida na Lei 11.196/2005, e que se enquadram no conceito de proteção vital, pois nitidamente procura proteger o imóvel destinado à moradia.

dados estatísticos.<sup>651</sup> Esse raciocínio valeria, também, evidentemente, para outros produtos essenciais que diminuíssem a renda existencial, desde que os custos com esses impostos nela já não estivessem estatisticamente computados.

Outrossim, do ângulo da tributação das empresas, já se observa a previsão de que aquelas inseridas no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) podem deduzir parte dessas despesas do IRPJ<sup>652</sup>; e também não precisam pagar a contribuição previdenciária do empregador sobre esses valores repassados ao empregado, o que para

---

<sup>651</sup> **Principios...**, op. cit., p. 96: “Supongamos que el mínimo vital de un individuo que vive solo (fuera de todo vínculo familiar) asciende, a juzgar por los cálculos del organismo oficial de estadística, a 2.400 marcos anuales o al contravalor de esta suma; esta cifra equivaldría a la del mínimo fisiológico, e incluso lo superaría en algo. Supongamos también, apoyados en resultados de encuestas (sobre presupuestos familiares), que dicho individuo soporta unos impuestos de consumo y similares que ascienden por término medio a 240 marcos. En este caso, es evidente que el mínimo vital exento se había fijado correctamente desde la perspectiva del principio de la capacidad de pago en 2.400 marcos, toda vez que los impuestos indirectos se han subsumido enteramente en los precios de los bienes adquiridos por nuestro individuo y se ha tenido buena cuenta de este hecho al calcular el ‘mínimo vital estadístico’. (...) Pero queda todavía outro problema: si, como hemos hecho, se formula el principio de generalidad de manera que únicamente comprenda casos en los que exista una capacidad fiscal de pago, por pequeña que sea, está claro que, cuando un individuo tenga unos ingresos inferiores al mínimo vital estadístico y compre artículos que estén gravados con impuestos de consumo, la exención del impuesto sobre la renta no es suficiente, motivo por el cual se hace necesaria una devolución parcial de lo pagado por aquellos impuestos. Volviendo a nuestra hipótesis inicial, resultaría que a un individuo con una renta de 2.000 marcos, que haya tenido que pagar (pongamos por caso) 200 marcos por impuestos de consumo, no sólo habría de devolverle completa esta última cantidad sino también – dado que en nuestro ejemplo puede partirse con toda justicia del supuesto de que la cuota de consumo es del 100 por 100 – la cantidad correspondiente a los impuestos de consumo implícitos en los bienes de consumo que dicho individuo adquiere con los 200 marcos que se le han devuelto, y así sucesivamente. Esto significaría, simplificando las cosas, que una persona con una renta bruta de 2.000 marcos tendría que recibir aproximadamente 222 marcos en concepto de devolución de impuestos de consumo. Su renta total (renta bruta primitiva más ingresos procedentes de la devolución de los impuestos sobre el consumo) ascendería en consecuencia a 2.222 marcos.”

<sup>652</sup> A legislação que criou o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), prevê que pode ser deduzido até 4% do imposto de renda a pagar, conforme contido na Lei n. 6.321 de 14.04.1976, artigo 1º, e regulamentado pelo Decreto n. 5, de 14.01.1991: “Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (MTPS), nos termos deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

§ 2º A dedução do Imposto de Renda estará limitada a 4% (quatro por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subsequentes (alterado pelo Dec. nº 349, de 21.11.91 e Decreto n. 2101/96, Instrução Normativa DRF 16/92 e Decreto 3.000/99, artigo 369)”

nós, é expressão, ainda que incipiente, desse comando de proteção vital também para as pessoas jurídicas.<sup>653</sup>

c) Saúde: as deduções dos gastos com serviços de saúde não têm limites; do mesmo modo quanto às despesas com remédios, mesmo quando não incluídos nas despesas do tratamento médico-hospitalar, são inequivocamente bens protegidos pela proteção existencial. O abatimento de remédios, sem as restrições formais exigidas atualmente, no sentido de que estejam incluídos na fatura hospitalar, é imperativo, tanto em razão de sua natureza – estar a serviço da proteção de um bem elementar, que é a preservação da vida –, como também para que não se esvazie a eficácia desse comando constitucional, por que proteger o serviço de saúde, permitindo que suas despesas sejam deduzidas dos rendimentos, sem limites, mas não permitir que os gastos com remédios e certos tratamentos sejam igualmente deduzidos, é frustrar de modo direto e evidente a proteção existencial. Do mesmo modo, a não-sujeição dos rendimentos dos contribuintes que sofram diversos tipos de doenças graves é também notoriamente expressão do mínimo vital.<sup>654</sup> Como também o é, quanto à pessoa jurídica, quando conta com abatimentos do seu IRPJ como despesas operacionais, pelo dispêndio financeiro destinado à saúde dos seus funcionários.<sup>655</sup>

---

<sup>653</sup> Confira-se sobre o assunto, o disposto no artigo 6º do Decreto 5, de 14.01.1991, que regulamenta a Lei 6321 de 14.4.1976, que instituiu o programa de alimentação do trabalhador: “Art. 6º *Nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT), previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga in-natura pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador.*”

<sup>654</sup> Quanto a essas deduções, surge como emblemática e seguramente expressão eloquente da proteção vital, a não incidência, em casos dos contribuintes serem portadores de doença grave e desde que se enquadrem cumulativamente nas seguintes situações: os rendimentos sejam relativos a aposentadoria e pensão - outros rendimentos não estariam isentos -, incluindo a complementação recebida de entidade privada e a pensão alimentícia; e seja portador de uma das seguintes doenças: AIDS (Síndrome da Imunodeficiência Adquirida), alienação mental, cardiopatia grave, cegueira, contaminação por radiação, doença de Paget em estados avançados (Osteíte deformante), doença de Parkinson, esclerose múltipla, espondiloartrose anquilosante, fibrose cística (Mucoviscidose), hanseníase, nefropatia grave, hepatopatia grave, neoplasia maligna, paralisia irreversível e incapacitante, tuberculose ativa. Essa determinação, contida no artigo 6º, XIV da Lei n.º 7.713/88, com redação dada pela Lei n.º 11.052/2004, no entanto, não pode indevidamente não proteger valores idênticos provenientes de outras fontes para o aposentado ou pensionista, como, v.g., oriundos de salário ou mesmo de rendimento de alugueres. Na pior das hipóteses, considerando que se trata de renda mínima vital, deverá ser observado o valor de R\$2.025,99, para agosto de 2008, conforme cálculo do DIEESE, já anteriormente citado, valor mínimo calculado para a manutenção da pessoa e família padrão.

<sup>655</sup> Leia-se sobre o assunto, o disposto no Decreto n. 3000/99 (RIR): “Art. 360. *Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica,*

d) Educação: embora já exista a previsão para seu abatimento, não se pode aceitar a limitação legal de valores existente atualmente na legislação de regência, e que não encontra respaldo na Constituição, tanto pelo contraste com o artigo 205, que determina que a educação visará “...ao pleno desenvolvimento da pessoa...” – e não “parcial” desenvolvimento, portanto<sup>656</sup> – como, sobretudo, por constituir notoriamente bem jurídico elementar, expressão do mínimo existencial, e insuscetível, portanto, de ser tributado, ainda que apenas parcialmente<sup>657</sup>.

e) Lazer: para a ilustrar a proteção desse bem jurídico, que nos parece um pouco mais problemático, dentro do cenário da legislação existente, reputamos que os rendimentos destinados ao pagamento da gratificação de um terço de férias, garantido constitucionalmente, v.g., poderiam deixar de ser considerados como renda, bem como poderiam não estar sujeitos ao INSS sobre seu adicional<sup>658</sup>; do mesmo modo como a

---

*farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes (Lei n. 9.249, de 1995, art. 13, inciso V). ”*

<sup>656</sup> Claramente, além da limitação de valor anual já contrastar com o comando da **educação plena**, também a proibição de que sejam deduzidas despesas com uniforme, material escolar, livros, cursos de música, artes, dança, informática, pré-vestibulares, idiomas etc. - conforme se observa do artigo 40 da Instrução Normativa n. 15, de 06.02.2001 da SRF -, discrepa igualmente da determinação constitucional, sobretudo a partir de uma exegese sistemática do artigo 205, com o artigo 206, II, que garante “**liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;**” como também do seu inciso VII, que assegura “**garantia de qualidade**” do ensino, o que pressupõe que ninguém é obrigado a permanecer no ensino público e gratuito se, notoriamente, apenas raramente se tem essa garantia, de modo que a limitação de valores, como também a proibição de alguns cursos e outras despesas relacionadas com a educação é flagrantemente inconstitucional, mormente porque se constitui em expressão do mínimo existencial.

<sup>657</sup> Nesse mesmo sentido, ainda que sob outros fundamentos, veja-se o que afirma MARILENE TALARICO RODRIGUES, O imposto de renda e o peso da carga sobre educação, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (coord), **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**, p. 299: “O legislador, por mais bem intencionado que seja, não pode considerar como renda passível de tributação aquilo que renda não é e proventos não são. As despesas incorridas pelo contribuinte com a educação de seus dependentes não representam qualquer acréscimo patrimonial, não gerando, por conseguinte, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, que é o fato gerador do tributo. Constituem, ao contrário, desembolsos, decréscimo patrimonial, isto é, perda de disponibilidade econômica e jurídica. Na medida em que limita e veda o abatimento das reais despesas de educação, o legislador subverte o conceito constitucional de renda, impondo a incidência do tributo sobre valores que importam diminuição do patrimônio do contribuinte. Esta importâncias podem constituir renda tributável para aqueles que as auferem, na exata dimensão do que corresponder a acréscimo de seu patrimônio, mas efetivamente não significam qualquer acréscimo patrimonial para quem delas fica privado. Como observa Hugo de Brito Machado, ‘não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo’ (sic).

<sup>658</sup> Embora por outros motivos, sobre o adicional de férias não incide a contribuição previdenciária, o que para nós, embora ainda restrito ao adicional, é antes de tudo expressão da proteção vital, embora à jurisprudência tenha bastado o comando do artigo 201, parágrafo 4º da CF, que determina que apenas os ganhos habituais serão incorporados para esse fim: “Art. 201. Os planos de previdência social, mediante contribuição, atenderão, nos termos da lei, a: (...) Parágrafo 4º. Os ganhos habituais do empregado, a



venda, pelo empregado, de até 10 dias das férias a que teria direito.<sup>659</sup> Também não seria inadequado, como instrumento de proteção vital, que algumas despesas referentes ao lazer comum das pessoas – adredemente apurados, estatisticamente, como de maior ocorrência, já que a finalidade é precisamente a de proteger um lazer mínimo, como tal, usufruído pela maior parcela da população – também pudessem, em certa medida, ser deduzidas dessas rendas.

f) Vestuário e higiene: esses bens jurídicos são naturalmente amparados no contexto da proteção vital, dado que constituem produtos essenciais, não supérfluos, cuja proteção é reforçada pela seletividade, e que, no contexto do imposto de renda, poderiam ter suas despesas abatidas também da sua base de cálculo, já que, em geral, não são expressões de consumo que revelem capacidade contributiva.

g) Transporte: para ilustrar essa proteção, pode-se citar o transporte de deficientes e idosos, conforme previsto originalmente no artigo 230, parágrafo 2º da CF/88<sup>660</sup>, como também a dedução do transporte utilizado, sobretudo pelos dependentes, para ir à escola, que mereceria também ser considerado como tal, mormente por constituir condição para o exercício da garantia de outro bem essencial, que é a educação; como também, sob o ângulo das pessoas jurídicas, a possibilidade, hoje assegurada, de abatimento no seu imposto de renda das despesas com transporte dos seus funcionários e familiares<sup>661</sup>; todas situações que nos parecem se amoldarem

---

*qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”. A jurisprudência posiciona-se do seguinte modo, sobre o assunto: “Férias. Adicional. Contribuição Previdenciária. A Turma aderiu ao entendimento externado pelo STF que afasta a incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de férias, porque incide somente sobre as parcelas incorporáveis ao salário de servidor e empregados. Precedentes citados do STF: AgRg no RE 545.317-DF, DJ 14/3/2008; do STJ: REsp 786.988-DF, DJ 6/4/2006; REsp 489.279-DF, DJ 11/4/2005, e REsp 615.618-SC, DJ 27/3/2006. REsp 719.355-SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 26/8/2008.”*

<sup>659</sup> Quanto às férias indenizadas, depois de alguma resistência da Receita Federal do Brasil, a sua condição de verba indenizatória e, por conseguinte, insuscetível de tributação, foi reconhecida, sobretudo em decorrência de sucessivas decisões jurisprudenciais afastando a incidência do IR sobre elas. Pensamos que esses valores representam também valores que podemos considerar como proteção vital, parametrizada e protegida pelo artigo constitucional que prevê o salário mínimo, de modo que, a principal conseqüência é que não poderá em momento algum, no futuro, ser tributada.

<sup>660</sup> “Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantido-lhes o direito à vida: (...) Parágrafo 2º. Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.”

<sup>661</sup> Permitindo o referido abatimento, veja-se o artigo 370 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99), que dispõe: “Art. 370. Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos

perfeitamente ao conceito de mínimo vital, cuja proteção é expressamente determinada pelo artigo constitucional em comento, e já conta com alguma proteção, ainda que fruto da inconsciência existencial do legislador infraconstitucional.

h) Previdência social: considerando que se trata de valores que são voltados para a sobrevivência das pessoas, por ocasião de sua aposentadoria, seriam, em princípio, inaptos a sofrer tributação do imposto de renda, seja ela de natureza privada ou pública. É claro que esses valores devem também se conter nos limites correspondentes à proteção vital já prevista para o imposto de renda das pessoas em geral, desde que – sobretudo quando se trata de previdência privada – pode a pessoa contratar livremente um plano que lhe garanta valores vultosos no futuro, de modo a superar aqueles limites de não sujeição da proteção vital, o que, certamente, não se coadunaria com o conceito vital, que pretende proteger sob o seu manto, apenas os valores que sejam voltados para o atendimento de condições mínimas de sobrevivência, e não as polpudas aposentadorias contratadas por pessoas que revelam ampla capacidade contributiva. Sobre as pessoas jurídicas, por sua vez, quando a empresa institui serviços assistenciais e benefícios previdenciários a empregados e dirigentes, também pode deduzir esses valores como despesas operacionais, o que igualmente consideramos, pela afetação dessa renda, como expressão do mínimo vital para as pessoas morais<sup>662</sup>.

Deve-se repisar que, manter todos esses bens a salvo da tributação da renda, é imposição constitucional e não mera recomendação, que merece proteções vitais mais efetivas, além das supramencionadas, para que os comandos constitucionais sejam de fato implementado. Além disso, não há qualquer traço de autorização constitucional para limitar essas deduções, e, ao revés, no caso da educação, como acima mencionado, há

---

*comprovadamente realizados, no período de apuração, na concessão de vale-transporte a que se refere a Lei n. 7.418, de 16 de dezembro de 1985 (Lei 7.418, de 1985, art. 4º, e Medida Provisória n. 1.753-16, de 1999, art. 10, parágrafo único). Confira-se ainda, sobre o assunto, o comentário específico de SÉRGIO MARTINS SILVA, **Regulamento do imposto de renda anotado – Decreto 3000, de 1999**, p. 277: “Despesas de viagens – Transporte de profissional contratado e de seus familiares – São consideradas como ‘despesas operacionais’ as importâncias despendidas por pessoas jurídicas na compra de passagens para o transporte de profissional contratado, e de seus familiares, entre seu domicílio de origem, no País ou no exterior, e seu local de trabalho, no País, quer no início, quer no término do contrato (art. 162 do RIR) (PN/CST n. 582/71, item 3).”*

<sup>662</sup> Leia-se sobre o assunto, o disposto no Decreto n. 3000/99 (RIR): “Art. 361. São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei n. 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).”

determinação de proteção plena desse bem, o que inclui evidentemente, afastar um dos piores instrumentos para sua inviabilidade, que é a sua tributação. Por isso, esses bens, expressamente protegidos no dispositivo constitucional ora examinado, devem ser integralmente – e não parcialmente –, protegidos, de modo tal que se evidencia a flagrante inconstitucionalidade da legislação de regência do imposto de renda que não permite a integral dedução das despesas com a sua satisfação.

Devemos ressaltar também que algumas rendas obtidas, exatamente com a finalidade de implementar alguns desses parâmetros, provenientes de doação ou transmissão *causa mortis*, por exemplo, também devem ser preservadas pela proteção vital, se voltadas para financiar algum bem vital, mormente quando coincidente com os protegidos pelo artigo 7º, IV da Carta Magna, acima transcrito.<sup>663</sup> Na legislação atual do IRPF, tanto o recebimento de recursos mediante doação quanto por transmissão *causa mortis* são isentas<sup>664</sup>. Todavia, serão esses valores considerados como proteção vital apenas quando voltados para a implementação de bens afetados à sobrevivência das pessoas, sobretudo aqueles bens jurídicos expressamente descritos acima, e que, nessa qualidade, não poderiam ser tributados nem mesmo se suprimida a isenção atualmente em vigor, dada a sua natureza de não sujeição decorrente da proteção existencial.

#### ***3.4.1.1. Outros dispositivos de proteção existencial quanto à renda***

Em exame de outro dispositivo da Constituição Federal, qual seja, o artigo 153, parágrafo 2º, II, na sua redação original, observa-se outra expressão da proteção vital quando imuniza a renda total dos idosos com 65 anos ou mais provenientes

---

<sup>663</sup> É o que já ocorre na Alemanha, nos valores que não superem a 2.000 marcos, e nas doações voltadas para a proteção dessa renda, afetada para financiamento da educação, embora não tenha lugar expresso na legislação espanhola, consoante informa CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo...op. cit.*, p. 203, nota 60.

<sup>664</sup> A previsão de isenção dos valores decorrentes de herança ou doação, está contida no artigo 6º, XVI da Lei 7.713/88: “*Ficam isentos do imposto sobre a renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;...*” Embora, quanto à doação, recentemente a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) tenha começado a exigir prova de vínculo entre doador e donatário para aceitar a isenção da doação, o que não conta com suporte na lei de regência da exação em vigor, que não faz essa restrição e nem exigências dessa natureza. Cabe à autoridade fiscal apenas a função de investigar e comprovar que tenha havido simulação no negócio jurídico, mas não desconsiderá-lo com o propósito de separar doações isentas e não isentas. Todas as doações recebidas por pessoas físicas são isentas, salvo se ficar demonstrado que se trata de negócio jurídico de outra natureza, quando não será isenta por não ser doação.

exclusivamente do seu trabalho<sup>665</sup>. Claramente, o referido dispositivo tem por escopo proteger a renda dirigida à satisfação das necessidades elementares dos idosos no Brasil, sobretudo pela verificação evidente (zona de claridade positiva), aferível facilmente por meio de estudo estatístico, de que, nessa idade, é comum que essas pessoas tenham maior demanda financeira por cuidados especiais com tratamento médico e remédios, de modo que se torna especialmente importante essa proteção, quando se verifica que a legislação em vigor não admite sequer que os remédios sejam, isoladamente – fora do tratamento médico-hospitalar – passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda.

Esse dispositivo não inutiliza a proteção existencial da renda que deve ser prevista para todos, inclusive para as pessoas com menos de 65 anos, que continua sendo devida, conforme demonstrado antes, já que expressão da proteção vital quanto à renda. No entanto, a ampliação dos valores protegidos para os idosos – que por força do dispositivo em apreço, passam a não contar com quaisquer limites, quando a renda decorra exclusivamente do trabalho do idoso – é providência oportuna, que decorre do reconhecimento de que o alcance de determinada idade resulta não apenas em perda de capacidade laborativa, mas também em maior demanda por cuidados especiais que geram novos custos, que não são contabilizados na proteção geral devida para as pessoas não enquadráveis como idosos.

Esse dispositivo, no entanto, de modo inexplicável, teria sido suprimido pelo artigo 17 da EC n. 20/98, com o que, evidentemente, não se pode concordar, posto se tratar de mínimo vital quanto à renda dos idosos<sup>666</sup>; insuscetível, portanto, de suportar

---

<sup>665</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) Parágrafo 2º. O imposto previsto no inciso III: (...) II – não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.”

<sup>666</sup> É bem verdade que existe hoje previsto no artigo 6º, XV da Lei n. 7.713/88, com a redação dada pela Lei n. 11.482/2007, a disposição no sentido de permitir a proteção dupla da renda das pessoas maiores de 65 anos, que têm duas faixas de isenções, pois estabelecido de forma que não exclui a já existente faixa de não-incidência para todas as pessoas, conforme se observa do referido dispositivo legal: “Ficam isentos do imposto sobre a renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) XV – os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto, até o valor de: a) R\$1.313,69 (mil, trezentos e treze reais e

qualquer gravame, de modo tal que jamais poderia ter sido extraído do texto constitucional, impelindo-nos à inexorável conclusão de que permanece ainda existente e válido em nosso ordenamento jurídico.<sup>667</sup>

Outrossim, importante destacar a proteção da família, verificada no texto constitucional, que implica em consequências tributárias importantes, nesse contexto, pois se o comando do artigo 226, estabelece que ela é “*a base da sociedade*” e “*tem especial proteção do Estado*”, como ainda no artigo 203, I, reforça a “*proteção à família*”, não poderia qualquer legislação do Estado atentar contra essas premissas, nem mesmo no âmbito tributário, que é o que acontece quando se fixa **limites** de dedução por dependentes (R\$137,99 para 2008; R\$144,20 para 2009 e R\$150,69 para 2010), e admite-se abatimento **integral** do valor de pensão-alimentícia, querendo parecer que o Estado estimula, ao menos do ponto de vista tributário, a desagregação da família. Essa distorção, agregada também a verificação evidente de que são irrisórios os valores fixados por dependente, que não atendem qualquer padrão verificado estatisticamente, tornam inconstitucionais referidas limitações, tanto por contrastar com os artigos de tutela da família supramencionados, como também, por não atender à proteção vital.

De outro vértice, do ângulo das pessoas jurídicas, também se pode observar no texto constitucional, vários comandos para que se estabeleçam regimes diferenciados das empresas, voltados à proteção e estímulo à sobrevivência das empresas menores, impondo-lhes distinção tributária, quando em comparação com as empresas que revelem integral capacidade contributiva. É o caso, v.g., do que se extrai da dicção expressa do

---

*sessenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2007; b) R\$1.372,81 (mil, trezentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), por mês, para o ano-calendário de 2008; c) R\$1.434,59 (mil, quatrocentos e trinta e quatro reais e cinquenta e nove centavos), por mês, para o ano-calendário de 2009; d) R\$1.499,15 (mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos), por mês, a partir do ano-calendário de 2010;”*

<sup>667</sup> Por outros motivos, mas igualmente concordantes quanto à impossibilidade de supressão do referido dispositivo, que, para nós, continua válido e em vigor, vide, por todos, também Regina Helena Costa, **Imunidades Tributárias na Constituição de 1988**, p. 194: “*Cabe, nesta oportunidade, reiterar que as imunidades tributárias outorgam direitos públicos subjetivos, que não podem ser desprezados mediante o exercício do Poder Constituinte Derivado. São cláusulas pétreas, qualificação que impedem sejam reduzidas ou invalidadas por meio de emenda constitucional (art. 60, parágrafo 4º, IV).*” O entendimento exposto pela renomada conhecedora da matéria, decorre também da leitura do *caput* do artigo 150, que consideraria *garantia individual* do contribuinte as imunidades previstas no texto constitucional, que em justaposição com o artigo 60, parágrafo 4º, IV do mesmo diploma, resultaria na impossibilidade de supressão das imunidades: “*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:...*”

artigo 146, III, “d”<sup>668</sup>; ou do artigo 170, IX<sup>669</sup>; bem como do artigo 179<sup>670</sup>; todos da Carta Magna, que determina, portanto, em mais de uma oportunidade, a imposição de mecanismos e regimes diferenciados, relacionados às empresas de pequeno porte (EPP) e micro-empresas (ME), que fazem, por isso, jus a uma tributação mais justa, no sentido de satisfazer e proteger esse mínimo material indispensável para a existência e funcionamento da pessoa moral, protegido nesse caso, de forma indireta ou oblíqua<sup>671</sup>.

Do mesmo modo, deve ser permitido abater da base de cálculo do IRPJ das empresas não enquadradas nos benefícios acima, ou seja, daquelas que revelem integral capacidade contributiva, todos os bens e produtos que sejam voltados para a manutenção indispensável da atividade econômica explorada pela pessoa jurídica, quando tributadas pelo lucro real; ou ainda, a fixação de faixas de proteção existencial da renda na apuração pelo lucro presumido<sup>672</sup>; ou mesmo quando se utilizar da apuração por arbitramento da renda<sup>673</sup>.

---

<sup>668</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e par. 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239.”

<sup>669</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

<sup>670</sup> “Art. 179. A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

<sup>671</sup> A regulamentação do artigo 179 da Constituição Federal, na definição e benefícios do que sejam as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPPs), está implementada na Lei n. 9.317/1996 (Simples), alterada nesse particular pelas LC n. 123/2006 (Estatuto Nacional das Empresas de Pequeno Porte e Microempresa) e 127/2007, sendo aquelas consideradas as que obtenham faturamento igual ou inferior a R\$240.000,00, e estas as que obtenham faturamento anual menor ou igual a R\$2.400.000,00, sempre considerado o ano-calendário respectivo ou sua fração.

<sup>672</sup> A criação do sistema de tributação através do lucro presumido das pessoas jurídicas, a exemplo do que ocorre com as pessoas físicas, que podem adotar a forma de declaração simplificada do IRPF – deduzindo 20% da base de cálculo do imposto, sem qualquer comprovação, nos termos do artigo 10 da Lei 9.250/95 e o artigo 84 do RIR – demonstra também, ainda que de modo oblíquo e talvez sem visar exatamente esse escopo, proteger as despesas que sejam voltadas apenas para a manutenção e conservação da atividade produtora, ou seja, o mínimo de existência para as pessoas jurídicas, presumindo-se no, caso do IRPJ, margens de lucros específicos sobre o valor da receita bruta das empresas, com percentuais que variam de 1,6%, 8%, 16% e 32%, dependendo da atividade, sobre cujo resultado incidiria a alíquota geral de 15%, com eventual adicional de 10% sobre os valores que ultrapassarem R\$60.000,00 no trimestre. Confira-se, sobre o assunto, HIGUCHI, Hirumi. HIGUSHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas – Interpretação e prática*, São Paulo: IR publicação Ltda., 31ª ed., 2006, p. 42-53. e TEIXEIRA, Paulo Henrique. Zanluca, Júlio César. *Imposto de renda das empresas – Com ênfase em*

Não se poderia deixar de mencionar também algumas imunidades subjetivas que contemplam a proteção da renda, – como também do patrimônio e dos serviços – das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, nos termos do artigo 150, VI, “c”, da constituição federal. Nesse sentido, quanto à proteção da educação, ela é direcionada apenas para as entidades sem fins lucrativos<sup>674</sup>; não quanto ao serviço educacional em si, que evidentemente está protegido, mas também quanto à renda auferida pela instituição, o que está em perfeita consonância com a leitura que já procedemos antes, do artigo 7º, IV do diploma excelso, que já contempla expressamente a proteção desse serviço fundamental. O mesmo vale para as instituições de assistência social, que também têm, não apenas seus serviços e patrimônio, como também sua renda, a salvo do gravame tributário. Essa providência de proteção da renda dessas entidades é necessária, sobretudo porque são atividades voltadas para, de algum modo, atender

---

*planejamento tributário*, Curitiba: editora desconhecida, 1ª ed., 2005, *passim*. Ou ainda, pode-se consultar diretamente a fonte legal, o artigo 15 da Lei N. 9.249/95, artigo 25 da Lei n. 9.430/96, que foi alterado posteriormente pelo artigo 13 da Lei n. 9.718/98, com redação do artigo 46 da Lei n. 10.637, de 30.12.2002.

<sup>673</sup> Não se pretende, aqui, ingressar no exame do controvertido conceito de renda, muito menos examinar suas teorias, o que pode ser devidamente feito em trabalhos de relevo e específicos, como de MARY ELBE QUEIROZ, de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA ou de GISELE LEMKE, todos já devidamente citados ao longo do presente trabalho. Nos limitar-nos-emos apenas a citar passagem esclarecedora e concisa oferecida por JOÃO DÁCIO ROLIM, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), **Imposto de renda – Questões atuais e emergentes**, p. 93 e 95, em que sintetiza a questão: “*O conceito legalista (fiscalista) de renda, no sentido de ser considerada renda aquilo que a lei ordinária do imposto estabelecer que é, está ultrapassada e superada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como nos ‘leading cases’ de desapropriação (não incidência do imposto), da não tributação das variações monetárias (ganho nominal e não real) e da não-tributação adicional pelo imposto de renda, com relação aos lucros distribuídos (art. 38 da Lei n. 4.506/64). (...) Quaisquer limitações temporais e quantitativas, com relação às despesas e provisões, devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais por violar o conceito jurídico de renda, por implicar tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontar a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de mitigar ou anular a rígida discriminação da competência tributária entre a União, Estados e Municípios.*”

<sup>674</sup> No sentido de pleitear também o reconhecimento de que não podem ser tributadas sequer as entidades privadas de educação que persigam lucros, mas em razão de outros motivos, vide MARILEN TALARICO RODRIGUES, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (coord.), **O imposto de renda e o peso da carga sobre educação**, p. 304, onde se lê: “*A carga tributária no Brasil é altíssima, com serviços públicos de péssima qualidade que obrigam o cidadão a custear suas próprias despesas com educação, saúde, previdência privada, segurança particular, etc. No setor educacional, o peso do tributo na educação tem sido o maior obstáculo para o desenvolvimento das instituições e do contribuinte, o qual suporta o ônus dessas despesas, sem poder deduzir sua totalidade para efeitos de Imposto de Renda. A sociedade não suporta mais arcar com aumento de tributos. O peso dos tributos no setor da educação precisa ser revisto e diminuído pelo Governo. Somente assim, a educação poderá ser um ‘direito de todos e um dever do Estado’ (art. 205), como quer a Constituição*” (sic).

necessidades essenciais das pessoas - com educação e com assistência social - e que não foram satisfeitas pelo Estado, de maneira que seria contraproducente que o Estado, além de não implementar de modo eficaz políticas públicas assistenciais e educacionais, também atrapalhasse as entidades que preenchem esses vazios sociais, exigindo delas que desviassem parte dos seus recursos para pagamento de impostos.

Não se pode deixar de mencionar, ainda, no mesmo sentido da proteção quanto à renda, a determinação de que, para algumas atividades de pessoas físicas, apenas 40% ou 60% dos rendimentos podem ser considerados para efeitos da incidência do IR, como para atividades de transporte; ou 20% da renda bruta para atividades rurais; ou ainda apenas 10% da renda bruta para os garimpeiros. Em quaisquer desses casos, os contribuintes são beneficiados por uma consideração legislativa compatível com a proteção existencial, no sentido de que essa parte da sua renda necessariamente está voltada para fazer frente às despesas da atividade, de modo a possibilitar sua manutenção, razão pela qual se constitui, a nosso ver, também em expressão do mínimo existencial.<sup>675</sup>

Do mesmo modo, podem, os profissionais autônomos, escriturar suas despesas em livro-caixa, para que, por ocasião do ajuste anual do seu imposto de renda, possam fazer

---

<sup>675</sup> No Brasil, o disposto no artigo 9º da Lei n. 7713/88, de regência do IRPF, estabelece: “Quando o contribuinte auferir rendimentos da prestação de serviços de transporte, em veículo próprio locado, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, o imposto sobre a Renda incidirá sobre: I – 40% (quarenta por cento) do rendimento bruto, decorrente do transporte de carga; II – 60% (sessenta por cento) do rendimento bruto, decorrente de transporte de passageiros. Parágrafo único. O percentual referido no item I desta artigo aplica-se também sobre o rendimento bruto da prestação de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados.” Interessante que disposição semelhante existe na legislação do imposto de renda singular (IRS), em Portugal, quando prevê benefício existencial semelhante para os agricultores, justificados no preâmbulo, ou exposição de motivos do Decreto-lei n. 442-A, de 30.11.1988, que criou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) nos seguintes termos: “Deve referir-se ainda que, com vista a permitir uma aplicação gradual do novo sistema fiscal aos rendimentos das actividades agrícolas, se excluam da tributação tais rendimentos quando auferidos por pequenos agricultores nos cinco primeiros anos de vigência do Código e se previu, quanto aos restantes, que sejam englobados, durante o mesmo período, apenas em 40% do seu valor”, in JAIME DEVESA e MANOEL JOAQUIM MARCELINO, **IRS – IRC – CA – EBF – Código do imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares. Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Código da contribuição autárquica. Estatuto dos benefícios fiscais**, p. 20. No Brasil, tem-se ainda outras hipóteses com mecanismos semelhantes: na atividade rural, a renda tributável é considerada apenas 20% da receita bruta, nos termos do artigo 5º da Lei 8.023/90 e artigo 71 do RIR; bem assim, quanto aos garimpeiros, cuja renda é formada por apenas 10% dos valores recebidos por eles, consoante disposto nos artigos 10 da Lei n. 7713/88 e 22 da Lei 7.805/89, regulamentadas pelo artigo 48 do RIR; todas situações em que se pode considerar que o legislador, de certo modo, intui a necessidade de proteção de uma renda mínima a salvo da tributação estatal.



o abatimento das despesas dedutíveis lançadas no livro-caixa<sup>676</sup>. O mesmo ocorre com os odontólogos, que têm preocupação específica da legislação de regência do IRPF no Brasil<sup>677</sup>.

Todos esses exemplos - além de outros que não foram aqui mencionados, tendo em vista a impossibilidade de esgotar as previsões infraconstitucionais - têm sempre em comum a característica da afetação dos valores para a manutenção elementar do contribuinte - seja ele pessoa física ou moral -, de modo a justificar seu enquadramento como situação de não-incidência decorrente da proteção vital, e que não podem, por isso, serem suprimidas, no máximo modificadas, de modo a ampliá-las ou eventualmente até reduzi-las, se, estatisticamente, estiver demonstrado que a renda necessária para a satisfação daquela despesa de manutenção básica ou demanda elementar, diminuiu de custo.

Logo, à vista do que se expôs quanto à proteção vital da renda, pode-se afirmar que, de uma leitura sistemática da Constituição, a proteção existencial tem importantes parâmetros para sua determinação nos bens expressamente protegidos pela renda mínima constitucional, que é, sobretudo, o salário mínimo constitucional, válido para todas as profissões, e que deve atender a uma série de demandas elementares da pessoa e de sua

---

<sup>676</sup> Poderão ser deduzidas as despesas escrituradas no livro-caixa por profissionais autônomos, a remuneração de terceiros com vínculo empregatício e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, emolumentos, e despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Podem ser deduzidas despesas com aluguel, energia, água, gás, taxas, impostos, telefone, telefone celular, condomínio, quando o imóvel utilizado para a atividade profissional é também residência. Admite-se como dedução a quinta parte dessas despesas, quando não se possa comprovar quais as oriundas da atividade profissional exercida. Não são dedutíveis os dispêndios com reparos, conservação e recuperação do imóvel quando este for de propriedade do contribuinte. Caso o profissional autônomo exerça funções e atribuições que o obriguem a comprar roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções e desde que os gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro-caixa, poderá deduzir as despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais, etc. As despesas efetuadas para comparecimento a encontros científicos, como congressos, seminários etc., se necessárias ao desempenho da função desenvolvida pelo contribuinte, observada, ainda, a sua especialização profissional, podem ser deduzidas, tais como os valores relativos a taxas de inscrição e comparecimento, aquisição de impressos e livros, materiais de estudo e trabalho, hospedagem, transporte, desde que esses dispêndios sejam escriturados em livro-caixa, comprovados por documentação hábil e idônea e não sejam reembolsados ou ressarcidos, tudo nos termos dos artigos 47, 48, 75 e 76 do Decreto 3000/99 (RIR).

<sup>677</sup> Nesse sentido o artigo 11, parágrafo 1º da Lei 7713/88: “Parágrafo 1º - Fica ainda assegurada aos odontólogos a faculdade de deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva profissão, as despesas com a aquisição do material odontológico por eles aplicadas nos serviços prestados aos seus pacientes, assim como as despesas com o pagamento dos profissionais dedicados à prótese e à anestesia, eventualmente utilizados na prestação dos serviços, desde que, em qualquer caso, mantenham escrituração das receitas e despesas realizadas.”

família, de forma que a renda obtida para satisfazer a essas necessidades elementares esteja a salvo da incidência tributária. Encontramos ainda, em outras passagens do texto constitucional, dispositivos esparsos, do quais também se pode extrair comandos de proteção vital. Do mesmo modo quanto à pessoa jurídica, que, considerando a premissa da incapacidade contributiva da qual partimos, deve também ter respeitada a proteção do patrimônio, rendas e produtos direcionados para a manutenção da atividade econômica, daí merecer igualmente a proteção existencial quanto à sua renda mínima, hoje identificada sobretudo em benefícios atribuídos às empresas de pequeno porte e microempresas, consoante acima demonstrado, com a possibilidade de tributações diferenciadas e favorecidas, na razão direta de sua menor ou inexistente capacidade contributiva.

#### **3.4.2. Impostos sobre o patrimônio e a proteção existencial**

Pode-se encontrar, em MANZONI, representando o pensamento da doutrina estrangeira que admite a aplicação do mínimo vital a outros impostos, a formulação de que os impostos reais, tanto quanto os pessoais, são aptos para proteger o mínimo material:

*...se trataría de eximir las rentas mínimas, las mínima entidades patrimoniales, las primeras cuotas de la renta o del patrimonio. Y si eso es válido, en primer lugar y sobre todo, para la imposición directa personal, outro tanto debe decirse, en nuestra opinión, también para los tributos de base real<sup>678</sup>.*

Nessa linha, se parte da doutrina estrangeira, conquanto mais afeita à proteção vital restrita ao âmbito do imposto de renda, acaba por admitir sua aplicação às demais espécies tributárias, e, no âmbito específico dos impostos, afirma sua convicção quanto à proteção nos tributos reais<sup>679</sup>, não nos parece que seja aporético a aplicação dessa idéia também ao direito brasileiro, sobretudo porque, por aqui, temos a compreensão amplamente majoritária da doutrina de que a proteção vital - sendo decorrente da falta de

---

<sup>678</sup> Apud CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, op. cit., p. 44.

<sup>679</sup> “Consideramos oportuno resaltar la convicción del autor, que compartimos plenamente, sobre la necesidad de aplicar el mínimo exento también a los impuestos reales, teniendo en cuenta que han sido numerosos los autores que se han mostrado disconformes con dicha posibilidad. En sentido contrario vid. A. AMATO, ob. cit., p. 535, o COSCIANI, *Istituzioni di Scienza della Finanze*, ob. cit., p. 230”, consoante afirmado por CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo...**, op. cit., p. 44, nota 92.

capacidade de pagar tributos - é vocacionada para ser observada em todas as espécies de tributos, inclusive, é claro, também nos impostos reais, que, pela natureza do bem ou pela sua afetação para atender às necessidades elementares das pessoas, é mesmo de imperativa proteção, sob pena de tornarmos parcial e, portanto, inócua ou indevidamente minimizados os efeitos da proteção vital.

Assim, não é necessário grande esforço hermenêutico para verificar que a Constituição em vigor determinou a proteção nos impostos sobre o patrimônio, seja quando imunizou as pequenas glebas rurais para o ITR, seja quando inseriu a moradia como uma das **necessidades vitais básicas** a serem protegidas, no artigo que estabelece quais são as dimensões constitucionais do salário mínimo (art. 7º, IV da CF/88).

Com efeito, numa segunda leitura possível, que se pode obter do comando constitucional do artigo 7º, IV, também os demais impostos com ele diretamente relacionados e que incidam sobre os bens expressamente protegidos no referido dispositivo, merecem a proteção existencial quanto aos gravames que incidiriam se não houvesse a imposição de proteção mínima.

Logo, a **moradia** deve ser protegida da incidência dos impostos reais que naturalmente sobre ela incidiriam, como o IPTU e o ITR, sendo que, quanto a este, conforme já ressaltamos acima, o imóvel rural já conta com expressa proteção oferecida pelo artigo 153, par. 4º, II da Constituição, ora reforçada, quando determina, no seu texto atualizado pela Emenda Constitucional n. 42/2003, que essa exação “...*não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.*”

Já quanto ao IPTU, embora não se encontre parâmetro constitucional específico como o do ITR, disposto no artigo 7º, IV, acaba por deixar inequívoca sua proteção, que poderia, no entanto, ser retirada também do aspecto negativo da capacidade contributiva, providência, contudo, que pela exegese desse dispositivo, seria desnecessário, eis que o parâmetro vital encontrado no mandamento do salário mínimo, inequivocamente, é suficiente para explicitar esse comando de proteção existencial.

Não podemos deixar de ressaltar, porém, que os demais tributos que levem em consideração o imóvel, devem tomar em conta - dentro da própria competência do ente tributante, e por uma imposição de coerência e unidade sistemática - conforme já

relatado acima, os mesmos parâmetros utilizados nos demais tributos municipais, como no caso do ITBI ou da contribuição de melhoria - ou vice-versa, se estes forem implementados depois do IPTU -, para fins de proteção. Isso se dá, sobretudo, porque essa proteção, como já salientamos, deve ser fundada em dados estatísticos inequívocos a demonstrar a partir de qual valor o imóvel se torna impróprio para suportar o ônus tributário e adequado como expressão vital. Não poderá, portanto, para um tributo que leve em consideração o imóvel, fixar determinado valor a título de mínimo vital, e depois estabelecer - embora para tributo diverso, mas que também leve em consideração o valor do imóvel - montante diferente, sob pena de incoerência e de atentar contra a unidade do sistema, mas, sobretudo, por inutilizar a proteção mínima, que demanda previsão para todas as exações que incidiriam sobre o mesmo bem, formando a já referida trama ou **rede vital ou existencial**, para sua efetiva proteção.

Vale ilustrar ainda, quanto ao ITBI, com a legislação de regência do município de Curitiba, que contempla, no caso de imóvel comprado com financiamento da Caixa Econômica Federal, uma tributação menor a título desse tributo, dispositivo que encerra um prenúncio de proteção vital, ainda que apenas parcial, mas que já demonstra uma predisposição do legislador local, mesmo que meramente intuitiva, para fins de, em alguma medida, proteger o mínimo vital da moradia<sup>680</sup>.

Não se pode olvidar, porém, que, a par de considerações esporádicas do legislador infraconstitucional, a determinação insculpida expressamente no texto constitucional, não está em *numerus clausus* quando define o que seja patrimônio mínimo. É óbvio e ululante que outros bens devem ser igualmente protegidos por essa categoria, o que é garantido pela própria Carta da República em vigor, que no seu artigo 5º, parágrafo 2º determina que “*os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*”, de modo a garantir portanto, que são apenas exemplificativas e não anulam outras hipóteses além daquelas contempladas no texto constitucional.

---

<sup>680</sup> Vide nesse sentido a Lei Complementar 52/2004, do Município de Curitiba – disponível em [www.curitiba.pr.gov.br](http://www.curitiba.pr.gov.br). Acesso em 02/09/2008. Este diploma estabelece no seu artigo 3º, a não incidência para a compra de imóvel financiado de até R\$30.000,00; desse valor até R\$80.000,00, uma alíquota especial de apenas 0,5%, bastante baixa, se comparado à alíquota comum de 2,4% que pratica na demais hipóteses, inclusive quando o seu valor seja superior a R\$80.000,00.

Não poderia mesmo ser diferente o entendimento, porquanto qualquer patrimônio que seja, por sua natureza ou afetação, direcionado para a satisfação das necessidades mínimas elementares de qualquer pessoa, obtém necessariamente a sua automática proteção, pois esse bem acaba por fugir da esfera passível de sofrer incidência, já que se torna expressão apenas de capacidade econômica, mas jamais de capacidade contributiva, daí porque a sua proteção ser inexorável, eis que se localiza fora do alcance da competência tributária estatal.

Para fins de implementação dessa proteção, atentando sempre para a consistência lógica do sistema jurídico quanto à proteção existencial, para que se evite proteções pífias de um determinado bem jurídico e não se deixe de proteger outro diretamente relacionado, aviltando-se assim, a coerência e unicidade sistêmica, pode-se afirmar que a proteção dos impostos reais é também indispensável para a proteção vital da moradia.

A exemplo do que ocorre com o gravame sobre a renda, também quanto ao patrimônio devemos buscar, no sistema jurídico em vigor, a existência de parâmetros que possam ser utilizados para dar coerência e unidade ao sistema, daí porque entendemos que os bens protegidos inequivocamente no dispositivo constitucional que trata do salário mínimo, devem necessariamente estar a salvo de qualquer tributação, por serem, nessa medida, evidente expressão do mínimo vital.

A própria Constituição conta, em outras passagens, com uma mensagem de reforço desse comando de proteção elementar, inclusive para as pessoas jurídicas – não apenas no sentido antes demonstrado de que, por coerência e unidade sistemática, deverá ter a proteção nas mesmas proporções do IPTU – mas quando determina, por exemplo, no artigo 156, parágrafo 2º, I, da CF, em relação ao ITBI, que bens e direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, na realização do seu capital, estão protegidos pelo mínimo indispensável à sua manutenção, evidenciando-se que não é apenas quanto às pessoas naturais que essa categoria protege, eis que as pessoas morais também buscam a sua conservação e preservação patrimonial, quando voltadas pela sua própria natureza ou pela sua afetação, para o mínimo vital ou existencial, não revelando, nessas hipóteses, outra coisa que não seja apenas capacidade econômica e necessidade de preservação de existência mínima.

No caso do ITCMD, embora não haja proteção imunizante específica para esse imposto, de modo geral, a transmissão dos bens imóveis de pequeno valor têm recebido, pela sua natureza intrínseca, a proteção vital para seus destinatários<sup>681</sup>.

Por fim, sobre o IPVA, HUMBERTO ÁVILA faz o registro de alteração significativa das possibilidades da utilização desse imposto após a EC n. 42/2003, quando se passou a permitir distinção de alíquotas em razão do tipo do veículo e de sua destinação, conforme artigo 155, parágrafo 6º, II, da Carta da República em vigor:

*As alíquotas podem variar em razão do tipo do automóvel e de sua utilização. Aquilo que antes não poderia ser feito, com a Emenda Constitucional n. 42/2003 passou a ser possível: cobrar mais apenas porque o automóvel é importado ou porque é destinado ao transporte e não ao lazer, por exemplo. Novamente, esses critérios normalmente ou são presunções de capacidade contributiva ou servem para atingir uma finalidade extrafiscal, fundamentos havidos anteriormente pelo Supremo Tribunal Federal como insuficientes para o tratamento desigual.*<sup>682</sup>

Esse permissivo constitucional para o IPVA, em que pese a opinião do referido jurista, pode servir, todavia, como instrumento para implementação da proteção vital, através da alíquota - ainda que parcial, embora não seja o desejável -, de modo a selecionar os veículos pela sua destinação para transportes que sejam considerados essenciais, como de ambulâncias ou mesmo transporte escolar, de forma que parece servir, nessa medida, para, de algum modo, implementar a proteção vital.

Para arrematar, pode-se afirmar, à luz do que examinamos acima, que parece efetivamente mais natural que a proteção existencial se dê com menos esforços nos impostos pessoais, embora, como visto acima, também deva ela alcançar sem maiores percalços, impostos reais.

---

<sup>681</sup> Vide, para ilustrar, a legislação de Goiás - Lei n. 13.772 de 28.12.2000, artigo 79 -, que contempla a proteção existencial de transferência de imóvel urbano destinado à moradia de até R\$25.000,00 e sendo rural, que não ultrapasse o módulo da região; de São Paulo - Lei 10.705, de 28.12.2000, artigo 6º, II, "a" e "b" -, onde se observa a proteção da transmissão por doação, quando o valor do bem não ultrapassar a 2.500 UFESPs, ou de bem imóvel de qualquer valor, para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular; e do Paraná - Lei 8.927, de 28.12.1988, artigos 4º -, de imóvel urbano destinado exclusivamente à moradia do cônjuge supérstite ou herdeiro, que não possua outro imóvel rural de até 25 hectares, cuja exploração seja de subsistência. Sobre essas e outras legislações, vide, por todos, REGINA CELI PEDROTTI VESPERO FERNANDES, **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**, *passim*.

<sup>682</sup> O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord), **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 751.

### 3.4.3. Impostos sobre o consumo e a proteção existencial

O admirável FRANCESCO MOSCHETTI já ensinava que, se há uma multiplicidade de impostos, também devem haver múltiplas maneiras de atender à capacidade contributiva para cada um deles, de acordo com as suas peculiaridades. Nesse sentido, afirmou, tendo como inspiração a Constituição italiana, mas que serve do mesmo modo para ordenamentos jurídicos em geral, inclusive o brasileiro, que:

*A nuestro juicio, estos criterios de personalización son suficientes a efectos del artículo 53. Una vez admitido, en efecto, que el principio de capacidad contributiva requiere una multiplicidad de impuestos distintos (y complementarios) entre sí, no se puede pretender que cada uno de ellos cumpra de igual modo el requisito de la personalidad. Cada uno de ellos debe cumplir tal requisito hasta donde sea posible, conforme a sus propias características generales de la misma forma, el segundo párrafo del artículo 53 no requiere que cada impuesto en particular sea progresivo en el sentido completo del término; requiere que cada impuesto (y, en consecuencia, el sistema en su conjunto) ‘informe en criterios’ de progresividad. Por tanto, si los impuestos deben ser múltiples, diversos deben ser también, necesariamente, los criterios de personalización. Por otra parte, considerar ilegítimo, y eliminar por tanto, el impuesto general sobre los consumos porque no pueda ser personal con la misma perfección con que puede serlo el impuesto sobre la renta significaría cometer una violación peor, sin duda, del principio de capacidad contributiva.<sup>683</sup>*

Sendo assim, conquanto não seja recomendável defender a extinção dos tributos sobre o consumo, por se demonstrarem claudicantes na implementação da capacidade contributiva e na sua personalização, também não se pode deixar de contribuir para uma leitura mais humanizante e sobretudo menos regressiva dessas exações, ao se exigir com mais ênfase que neles se respeite a proteção do consumo de produtos e serviços que representem o mínimo existencial.

Nesses impostos, a proteção mínima pode ser aferida pela essencialidade do produto ou do serviço, que vai revelar necessariamente a existência ou não de capacidade contributiva, de forma que os aspectos inerentes ao próprio bem ou serviço estabelecerão a possibilidade ou não de sobre eles incidir algum gravame.

Ainda que não haja direta previsão de seletividade para serviços, considerando, porém, que esse subprincípio decorre diretamente da capacidade contributiva e que, quando sejam essenciais e elementares para a existência das pessoas, são expressões do

---

<sup>683</sup> El principio..., op. cit., p. 267.

mínimo vital, também deve ser implementada, em relação a eles, a separação seletiva, de modo que, como os produtos essenciais, devem ser selecionados e tributados na razão direta de sua superfluidade e inversa de sua essencialidade, inclusive reconhecendo a não sujeição dos serviços básicos essenciais, uma vez que, como ressaltamos, nós o concebemos pela natureza do serviço - quando considerado essencial e elementar-, como expressão da proteção existencial.

Em se tratado, portanto, tanto de produto ou mercadoria quanto de serviço essencial, sobre ele não poderá incidir imposto, em decorrência de não revelarem qualquer capacidade contributiva, desde que são consumidos indiscriminadamente por pessoas ricas e pobres. Nesse sentido, se o produto pertence à cesta básica, podemos afirmar seguramente que não pode sofrer qualquer incidência, pois é a mais direta demonstração de um consumo elementar – porque representa um certo consenso do que efetivamente é essencial e indispensável à sobrevivência das pessoas - efetivado não por indicar capacidade de contribuir, mas mero direito e desejo natural de subsistir<sup>684</sup>. Do mesmo modo, se o serviço é utilizado indiscriminadamente por todos, como coleta de lixo, ou transporte público, sobre eles também não pode incidir ISS, porquanto expressões inequívocas de consumo elementar.

Outrossim, ainda na linha de uma segunda leitura que é possível extrair do artigo 7º, IV, da Constituição em vigor, a alimentação é bem existencial, não reveladora de qualquer capacidade contributiva, daí porque os bens essenciais, cuja proteção é reforçada pelo princípio da seletividade, sobretudo para os que façam parte da cesta

---

<sup>684</sup> A cesta básica tem parâmetro no Decreto-lei 399/38, que regulamentou a Lei Federal n. 185/36, e nela estão inseridos os bens básicos de consumo comum da população com uma metodologia criteriosa quanto a preços, produtos e marcas. Mais informações, inclusive sobre o cálculo do valor da cesta básica desde 1959, vide o sítio do DIEESE, [www.dieese.org.br](http://www.dieese.org.br), acessado em 5.6.2008. No entanto, vale destacar que os produtos insertos na cesta básica são definidos pelos Estados-membros e, são alvo de certo arbítrio - o Estado do Mato Grosso do Sul já chegou a considerar, por exemplo, carne de jacaré como sua integrante -, sendo que deverão informar para o CONFAZ, conforme Convênio n. 128/94, quais produtos seriam beneficiados com a redução do ICMS, já que esses produtos, atualmente, não estão desonerados da sua incidência, normalmente incidindo sobre eles, a alíquota de 7% ou maior, se não tiver sido informado para o CONFAZ quais produtos gozariam da alíquota menor. A reforma tributária apresentada pelo Governo e em trâmite no Congresso - PEC 233/08 -, lamentavelmente, não prevê a desoneração da cesta básica ou de outros produtos e serviços de primeira necessidade. Não há sequer qualquer movimentação, no sentido de interferir na tributação do serviço de energia elétrica, que, embora notoriamente essencial, ao menos mais essencial que os produtos de informática, dada sua condição de indispensável até para o próprio uso deles, ainda assim, recebem a maior alíquota dos Estados, de 25% no Estado do Paraná, enquanto que produtos de informática contam com alíquotas reduzidas de 7%. Vide, nesse sentido, a Lei Estadual n. 8.927/88, que disciplina referidas alíquotas.



básica, não podem sofrer incidência tributária de qualquer espécie, posto que representativos de um conjunto mínimo e elementar de bens que, de forma eloquente e notória, convencionou-se, por força da experiência, como de consumo mínimo essencial, impenetrável, portanto, à voracidade tributária do Estado.

Igualmente quanto ao serviço de educação, como também para os materiais escolares, cuja proteção é reforçada, como já salientado anteriormente, pelo comando constitucional do artigo 205 que determina que a educação deve ser *ampla e irrestrita*, considerando tratar-se de serviço necessário a toda população, independentemente de sua classe social, torna-se evidente que não revela também qualquer capacidade contributiva, daí merecer a proteção vital, de modo que os serviços assim prestados, como também os materiais escolares, devem ser desonerados dos impostos que sobre essa atividade e esses produtos incidiriam.

Não se pode negar, também, que o comando de proteção de outros bens jurídicos, previstos no artigo 7º, IV, da Constituição, como o serviço de saúde, de assistência social e de educação ganham outros reforços no texto constitucional, como aqueles que se observam, no artigo 198, que garante, gratuitamente, a assistência médica preventiva e o atendimento nos hospitais do governo<sup>685</sup>; bem como no artigo 203, que garante a assistência social gratuita<sup>686</sup>; e no artigo 206, IV, que garante o ensino público gratuito<sup>687</sup>; todos renovando e repisando o escopo constitucional de preservar a proteção vital através desses serviços essenciais.

O serviço de saúde, voltado para conservar a vida, o bem vital por excelência, pelas mesmas razões, também não pode sofrer incidência do ISS, pela notória verificação de que a saúde seguramente está no rol dos serviços mínimos indispensáveis

---

<sup>685</sup> “Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (...) parágrafo 1º - O sistema único de saúde será financiado nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.”

<sup>686</sup> “Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – o amparo às crianças e adolescentes carentes; III – a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”

<sup>687</sup> “Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: (...) IV – gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;”.

às pessoas, de tal modo que quem recorre a esses serviços o faz apenas para tentar conservar ou restaurar o seu direito natural à vida. Do mesmo modo, como já ressaltamos, os remédios, como produtos essenciais, devem ser protegidos em razão da seletividade, da incidência do IPI e do ICMS, de forma que não podem sofrer gravames, pois claramente voltados para a proteção vital, sequer se aproximando, portanto, de revelar capacidade contributiva.

Por fim, como já ressaltado, o vestuário e a higiene, os medicamentos e serviços médicos, o transporte essencial, a educação, a alimentação, entre tantos outros produtos e serviços considerados essenciais, posto não revelarem qualquer capacidade contributiva de quem os consuma, formam um conjunto de bens e serviços vitais que precisam de urgente e efetiva proteção contra as arbitrariedades tributárias do Estado, para que, com isso, quiçá se inclua o maior número de pessoas nesse rol de consumidores existenciais, que praticam, assim, mais do que um mero ato de consumo de um produto ou serviço qualquer, mas, sobretudo, um ato de conquista de um mínimo de cidadania e de dignidade.

## CONCLUSÕES

1. O mínimo existencial é categoria jurídica necessária para, juntamente com a proibição de confisco, conformar a potestade tributária do Estado e mantê-la dentro dos limites constitucionais, sobremaneira importantes e, todavia, inobservados em países de consciência tributária ainda incipiente como o Brasil.
2. O mínimo vital constitui um conjunto de bens tangíveis que, por sua natureza ou afetação, são voltados para a proteção e conservação da existência da pessoa física e seu círculo familiar, bem como da pessoa jurídica, que não podem ser tributados pelo Estado porque são expressões de mera capacidade econômica e não de capacidade contributiva.
3. A competência estatal só se pode operar onde exista capacidade contributiva, devendo observar os marcos que conformam esse direito, que são o mínimo vital e a proibição de confisco, que estabelecem o que pode ser chamado de zona de capacidade contributiva, onde a potestade tributária estatal pode ser exercida.
4. O mínimo vital tem natureza de não incidência tributária, porque está fora do alcance da competência tributária estatal, e sua proteção é reforçada de vários modos, no texto constitucional brasileiro, quando trata da proteção à dignidade humana (artigo 1º, III); da determinação dos objetivos do Estado brasileiro, de erradicação da pobreza, da marginalização e da redução das desigualdades sociais (artigo 3º, III); da solidariedade social (artigo 3º, I); do salário mínimo familiar (artigo 7º, IV); e, sobretudo, da inexistência de capacidade contributiva (parágrafo 1º do artigo 145).

5. O mínimo existencial aplica-se tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas, já que seu fundamento invariável está na inexistência de capacidade contributiva a permitir qualquer imposição tributária.
6. O mínimo vital se aplica a todas as espécies tributárias e não apenas aos impostos, e muito menos, apenas ao imposto de renda. Não há maiores dificuldades em aplicar-se o mínimo vital aos chamados impostos reais e nem sobre os que atingem o consumo, eis que, em ambos os casos, a proteção vital dá-se em razão das características dos bens, reforçada, no caso da tributação sobre o consumo, pelo princípio da seletividade, que decorre do princípio da capacidade contributiva, e não necessariamente dos comandos pontuais previstos na constituição para o IPI e para o ICMS, razão pela qual abrange não apenas produtos, mas também serviços considerados essenciais, com o manto da proteção vital.
7. Para os impostos pessoais, a proteção é facilitada por estar diretamente relacionada com as características do contribuinte, de forma que esses dados são levados em consideração na determinação do mínimo vital, tornando possível precisar melhor os valores existenciais protegidos, de acordo com as características dos contribuintes desses impostos e a sua maior aptidão para atender ao comando da capacidade contributiva, porque estando bem remarcadas, essas características permitem, de consequência, proteger com mais precisão e eficiência ao mínimo material.
8. Para as contribuições de melhoria, considerando que sua materialidade está diretamente relacionado com a valorização imobiliária, deve-se observar a mesma proteção vital estabelecida para o respectivo imposto imobiliário - IPTU ou ITR -, se referidas competências já tiverem sido implementadas, de modo que, pelo princípio da coerência, deve-se manter as pessoas titulares de imóveis que representem, por seu valor e pelas suas características, a proteção vital, a salvo da incidência desse tributo vinculado.
9. Para as taxas, também se deve identificar aqueles destinatários da atuação estatal que não contem com capacidade contributiva para suportar os custos dessa exação, além das hipóteses já contempladas expressamente no texto constitucional, sendo que, em todas as outras taxas, também se deve observar que alguns destinatários não podem pagar o tributo. Sendo o serviço específico e divisível essencial, com mais razão ele deverá

contar com a proteção vital para uma faixa de pessoas que nenhuma capacidade contributiva revelem.

10. A proteção do mínimo existencial também é tributária da correta compreensão e efetivação da capacidade contributiva, ajustando-se ao mínimo indispensável para delimitar o campo de imposição da competência exacional do Estado. Não pode haver incidência tributária onde está presente o mínimo vital, ou seja, só pode haver exação onde presente capacidade contributiva, que nunca coincidirá, pelas premissas que adotamos, com o mínimo existencial.

11. Do mesmo modo que existem algumas dificuldades para aplicar a capacidade contributiva aos tributos, pelas mesmas razões, dado que a proteção existencial começa exatamente onde termina a capacidade de contribuir, também se verificam dificuldades semelhantes para a proteção vital, desde que as duas categorias são fronteiriças e não se pode definir uma sem a delimitação e conhecimento da outra.

12. A capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos. Para os tributos vinculados - taxas e contribuição de melhoria - ela atua em justaposição ao princípio da retributividade, para determinar o seu valor máximo, possível de ser cobrado mediante essas exações, sendo que jamais se poderia cobrar valor maior do que o custo da atividade estatal - custo do serviço, do exercício da atividade de polícia ou do valor total da obra pública -, sob pena de desnaturar tanto as contribuições de melhoria quanto as taxas, que passariam a ter o perfil de impostos inconstitucionais e ilegais. Quanto aos impostos, por sua vez, sua aplicação é plena e desvinculada de qualquer outra baliza que não o efeito confiscatório do imposto, como limite máximo, de modo que a competência estatal pode ser exercida tendo em vista a integral implementação da capacidade contributiva, que encontra como limite máximo o abuso desse direito, o exagero exacional, que resultaria em efeito confiscatório absolutamente vedado pela constituição federal.

13. Quanto ao limite negativo do exercício da competência tributária estatal para todas as exações ele é sempre o mesmo: a proibição de violar o mínimo vital. Não se pode admitir, sob qualquer hipótese, que o Estado penetre no patrimônio mínimo que, pela sua afetação ou natureza, seja vocacionado apenas para satisfazer as necessidades elementares de existência das pessoas. A razão maior para essa proteção, nada obstante o

sincretismo de argumentos que se poderia opor para sustentar sua proteção, é que nele não se identifica capacidade de contribuir, o que demonstra a inaptidão estatal identificada nos comandos constitucionais para exercer sua competência tributária sobre essa elementar parcela patrimonial das pessoas.

14. Considerando que partimos da premissa de que o fundamento essencial da proteção vital é o princípio da capacidade contributiva, e que, acompanhamos a doutrina unânime de que esse princípio decorre da igualdade; considerando ainda que a isonomia deve ser aplicada sempre que as condições para sua implementação estiverem presentes, e que, por isso, não se observam razões consistentes para que a igualdade tributária não seja aplicada também aos demais tributos; é inevitável concluir que a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, e que, por consequência, a proteção vital também, já que ela estará sempre presente na descontinuidade da capacidade contributiva.

15. Para alguns impostos - sobre o consumo -, a proteção vital implicará que haja completa desoneração do produto ou serviço, não sendo satisfatório apenas que possuam alíquotas menores ou diferenciadas, já que seu consumo não representa qualquer capacidade contributiva; ao passo que em outros - patrimônio ou renda -, entendemos ser necessário que haja uma proteção não integral do patrimônio ou da renda, desde que, de modo geral apenas parte ou parcela do patrimônio ou da renda contemplará o mínimo existencial - a renda até um limite ou certo valor de imóvel -, o que deverá sempre ser apontado por dados estatísticos adremente preparados para identificar, dentro do universo de dada sociedade, qual é a renda ou qual é o valor do imóvel que representa essa proteção elementar.

16. A seletividade, porque decorrente da capacidade contributiva, atua não apenas para distinguir alíquotas em razão da essencialidade do produto ou do serviço, mas também para, no seu limite extremo, identificar quais produtos ou serviços não podem sofrer qualquer gravame exacional, o que implica inexoravelmente, no mínimo, arrolar produtos e serviços essenciais, para protegê-los em uma cesta básica existencial, que não poderá ser atingida por quaisquer ônus tributário sobre seus produtos ou serviços.

17. Os impostos são, das espécies tributárias apontadas, aqueles que têm maior vocação para implementação do mínimo existencial. A razão está na sua natureza. Os impostos têm por fundamento natural a capacidade contributiva, na medida em que só podem ser

criados quando presente, em sua hipótese, um fato-signo presuntivo de riqueza. Essa riqueza, obviamente, não é abundância de bens, mas apenas bens acima de sua mera capacidade econômica, ou seja, além do mínimo vital. Sendo assim, é possível aferir a completa inexistência de capacidade para contribuir quando se observa a materialidade dos impostos, diversamente do que ocorre com a materialidade da contribuição de melhoria e da taxa.

18. Os tributos vinculados, por sua vez, têm por fundamento natural a atuação estatal, que impõe o princípio da retributividade, no sentido de determinar que o valor devido será estabelecido, em princípio, pela equivalência razoável com os custos da atuação estatal - no caso da taxa -, ou com o valor da valorização imobiliária - no caso da contribuição de melhoria. A capacidade contributiva, para esses tributos, é aplicável graduando-se a distribuição do encargo tributário, dentro da sua zona de capacidade contributiva, conformada entre o valor máximo do tributo e o mínimo vital, sempre em justaposição, portanto, com a retributividade, sempre presentes em exações como essas.

19. Por fim, **a teoria do mínimo existencial** - para a qual humildemente pretendemos contribuir com o presente trabalho -, mais do que sua inquestionável importância teórica para a ciência do Direito Tributário e do seu natural interesse em estudá-la e desenvolvê-la adequadamente à luz das espécies tributárias – traz, no seu bojo, um escopo mais admirável, revelado pela sua natureza, que consiste em oferecer às pessoas uma espécie de **teia de proteção vital**, de modo a obrigar o Estado, toda vez que legislar ou praticar qualquer ato, a lembrar que deve respeitar o direito de preservação da dignidade das pessoas, forjando, com isso uma espécie de **couraça de cidadania**, para permitir a cada uma delas, que contra ele se insurja, toda vez que pretenda indevidamente fomentar pobreza e indignidade, sobretudo quando utiliza, como instrumento, da mais eficaz das suas armas: o tributo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- \_\_\_\_\_. Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Para a relação entre Direitos do Homem, Direitos Fundamentais, Democracia e Jurisdição. **Revista de Direito Administrativo**, n. 217, 1999.
- ALVARENGA, Lúcia Barros Freitas de. **Direitos Humanos, Dignidade e Erradicação da Pobreza – Uma dimensão hermenêutica para a Realização Constitucional**. Brasília: Brasília Jurídica, 1998.
- AMARO, Luciano. Conceito e Classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.55, p.55 – 65, abr./jun. 1996.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMATUCCI, Andrea. *Derecho Comunitario. Un enfoque hacia la integración latinoamericana*. In CARVALHO, Paulo de Barros (coord). **Tratado de Derecho Tributario**. Lima: Palestra Editores, 2003.
- AMED, Fernando José. NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.



- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. São Paulo : Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. Eficácia Jurídica das Normas constitucionais e leis complementares. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n.13, p. 35-44, jul./set. 1970.
- \_\_\_\_\_. Progressividade e capacidade contributiva. *In*: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto (coord). **Princípios Constitucionais Tributários : aspectos práticos – aplicações concretas**. Separata de: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, p.49 – 54, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e exclusões tributárias**. São Paulo: Buchatsky, 1979.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance, **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributários**, n. 7, Belo Horizonte: Del Rey, set/dez de 2000, p. 73-104.
- \_\_\_\_\_. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- AZEVEDO, Plauto Faraco. **Crítica à Dogmática e Hermenêutica Jurídica**. Porto Alegre : Fabris, 1989.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro : Forense, 1977.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualização de: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Atualização de: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- \_\_\_\_\_. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Atualização de: Dejalma de Campos. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- BALERA, Wagner. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- \_\_\_\_\_. Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e desequiparações permitidas. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 1, p. 79–83, 1993.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- \_\_\_\_\_. **Elementos de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: RT, 1990.
- BARACHO, Alfredo de Oliveira. **O Princípio da Subsidiariedade – conceito e evolução**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARBOSA, Rui. **Relatórios do Ministro da Fazenda**. Rio de Janeiro: MEC, 1949, v. XVIII, 1891, tomo III, p. 62, disponível em: [www.casaruibarbosa.gov.br](http://www.casaruibarbosa.gov.br). Acesso: em 03/05/2008.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARROS, Ricardo Paes; HENRIQUE, Ricardo e MENDONÇA, Rosane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001 (Texto para discussão, 800)..
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- \_\_\_\_\_. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: Limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro : Renovar, 1993.
- \_\_\_\_\_. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, ABDconst, vol. 5, Curitiba, p. 324-349, 2004.
- \_\_\_\_\_. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Academia Brasileiro de Direito Constitucional**, ABDconst, n.1, Curitiba, p. 17-59, 2001.

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**, São Paulo: Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Theoria Geral do Direito Civil**. Campinas: 1999.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro : Editora Campus, 1992.
- \_\_\_\_\_. **Locke e o Direito Natural**. Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1997.
- \_\_\_\_\_. **As ideologias e o poder em crise**. Brasília: UnB, 1995.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BORGES, Arnaldo. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: RT, 1992.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. Contribuições – caráter tributário. **Revista de direito tributário**, São Paulo: RT, 34, p. 116-145, 1985.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: RT, 2002.
- BRAICK, Patrícia Ramos e MOTA, Myriam Becho. **História das cavernas ao Terceiro Milênio**. São Paulo : Moderna, 1998.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE 216.259. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: [www.stfjus.br](http://www.stfjus.br). Acesso em 20.06.2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 177.835. Relator: Min. Carlos Mário Velloso. Disponível em: [www.stfjus.br](http://www.stfjus.br). Acesso em 16.08.2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3768/DF. Relatora: Min. Carmen Lúcia Antunes Rocha. Disponível em: [www.stfjus.br](http://www.stfjus.br). Acesso em 02.09.2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 45. Relator: Celso de Mello. Disponível em: [www.stfjus.br](http://www.stfjus.br). Acesso em 18.10.2008.
- CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- CADEMARTORI, Sérgio. **Estado de Direito e Legitimidade – Uma abordagem garantista**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

- CAMPANHOLE, Adriano. **Constituições do Brasil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.
- \_\_\_\_\_. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed.. Coimbra: Almedina,
- \_\_\_\_\_. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 1–32 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14).
- \_\_\_\_\_. MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra, 1991.
- CAPANO, Raffaele Perrone. *La imposición y el medio ambiente*. In AMATUCCI, Andrea (coord.). *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*. Bogotá-Colômbia: Temis, 2001, Tomo Primeiro, p. 421-540.
- CARRAZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. A progressividade na ordem tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 64.
- \_\_\_\_\_. **ICMS**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed., São Paulo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Teoria na norma tributária**. 3. ed. São Paulo : Max Limonad, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário, linguagem e método**, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos Impostos (Estudo Theorico e Pratico)**. Rio de Janeiro: Ribeiro dos Santos, 1910.

- CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid: Marcial Pons, 1999.
- CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A fiscalização abstrata de constitucionalidade**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995.
- \_\_\_\_\_. O Desafio da Efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais. In **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do IV Simpósio Nacional de Direito Constitucional)**. Curitiba: ABDconst, v. 3, p. 289-300, 2003.
- COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação Constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1997.
- COELHO, Luiz Fernando. **Lógica Jurídica e Interpretação das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- \_\_\_\_\_. **Teoria da Ciência do Direito**. São Paulo : Saraiva, 1974.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 2. ed. São Paulo: Forense, 1990.
- \_\_\_\_\_. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: ROCHA, VALDIR DE OLIVEIRA (coord.), **Contribuições Previdenciárias – Questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, São Paulo: Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. **Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Praticabilidade e Justiça Tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- COSTA, Ramon Valdés. **Curso de Derecho Tributario**. 2 ed. Buenos Aires: Depalma, 1996.

- COUTINHO, Aldacy Rachid. O direito constitucional a um mínimo salarial. In **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional (Anais do IV Simpósio Nacional de Direito Constitucional)**. Curitiba: ABDconst, n. 3, p. 113 – 127, 2003.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas manifestações. Separata de: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto (coord). **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários : aspectos práticos – aplicações concretas**, São Paulo: RT, p.162 – 194, 1991.
- \_\_\_\_\_. Princípio da praticabilidade do direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 47, p.166-179, jan./mar 1989.
- \_\_\_\_\_. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- DEVESA, Jaime. MARCELINO, Manuel Joaquim. **IRS – IRC – CA – EBF – Código do imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares. Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Código da contribuição autárquica. Estatuto dos benefícios fiscais**. 5 ed.. Coimbra: Almedina, 2002.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- DORADO, Francisco García. **Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación**. Madrid: Dickinson, 2002.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law**. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.
- EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial: O tratamento no Sistema Constitucional. In: BOTALO, Eduardo Domingues (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ESTURILLO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ETCHEGOYEN, Marcos F. García. **El principio de capacidad contributiva – Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino**. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

- FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- \_\_\_\_\_. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo – À luz do novo Código Civil brasileiro e da Constituição Federal**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, 2 ed. São Paulo: RT.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Exenciones y capacidad contributiva: la paradoja de la exención de los bienes necesarios para el desarrollo de actividades empresariales*, in **Quincena Fiscal**. n. 7, 1995.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 1, 1979.
- FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1991.
- FERRAZ, Roberto. Prefácio. In ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- \_\_\_\_\_. **O conceito de sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**. São Paulo: RT e USP, 1976.
- \_\_\_\_\_. Guerra Fiscal – Fomento e incentivo na Constituição Federal. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 276-285.
- FERREIRO LAPTZA, José Juan. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. SARTORIO ALBALAT, Susana e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. **Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular)**, Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- FISCHER, Otávio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, n. 28, ano 28, 1994/95.

- GARCIA AÑOVEROS, Jaime. *Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales. In Garantías constitucionales del contribuyente.* Madrid: Valencia: Tirant lo Branch, 1998 (*Financiero*).
- GIARDINA, Emilio. *La basi teoriche del principio della capacità contributiva.* Milano: Giuffrè, 1961.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1999.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- GONÇALVES, Cláudia Maria da Costa. **Direitos Fundamentais Sociais – Releitura de uma Constituição Dirigente.** Curitiba: Juruá, 2006.
- GONZÁLEZ, PÉREZ, Jesús. *La dignidad de la persona.* Madrid: Civitas, 1986.
- GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto.** São Paulo: Malheiros, 1996.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- \_\_\_\_\_. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99-114.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Autopoiese do Direito na Sociedade Pós-Moderna.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.
- HART, Michael H. **As 100 Maiores Personalidades da História – Uma classificação das pessoas que mais influenciaram a História.** 7. ed. Rio de Janeiro: Difel, 2002.
- HENRIQUE, Ricardo. BARROS, Ricardo Paes e MENDONÇA, Rosane. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil.** Rio de Janeiro: IPEA, 2001 (Texto para discussão, 800).
- HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição.** Porto Alegre: Fabris, 1991.
- HIGUCHI, Hirumi. HIGUSHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas – Interpretação e prática.** 31 ed. São Paulo: IR publicação, 2006.



- HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**. Madrid: Alianza, 1995.
- HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- SCHERKERKEWITZ, Isso. **Sistema constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Dicionário Jurídico Tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, n. 30, ano 30, p. 215-234, 1998.
- \_\_\_\_\_. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária e C.E.E.U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- \_\_\_\_\_. **Concessões de Serviços Públicos**. São Paulo: Dialética, 1997.
- KASSNER, Melissa (trad.). **Globalização, Crescimento e Pobreza – A visão do Banco Mundial sobre os efeitos da Globalização**. São Paulo: Futura, 2003.
- KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- \_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. Igualdade e Capacidade Contributiva. Separata de: ATALIBA, Geraldo e SAMPAIO DORIA, Antonio Roberto (coord.). **Revista de Direito Tributário: Princípios Constitucionais Tributários: aspectos práticos – aplicações concretas**. São Paulo: RT, p. 149-161, 1991.
- LASSALE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 5 ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000.
- LE GOFF, Jacques. **Para um novo conceito de Idade Média**. Lisboa : Estampa, 1980.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – Os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LYRA FILHO, Roberto. **O que é direito?** Brasília: Nova Cultura e Brasiliense, 1985.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: RT.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MACIEL, Adhemar Ferreira, Taxa de Vigilância Sanitária – Inconstitucionalidade, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59, ago/2000, p. 132-145.
- MARCELINO, Manuel Joaquim. DEVESA, Jaime. **IRS – IRC – CA – EBF – Código do imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares. Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Código da contribuição autárquica. Estatuto dos benefícios fiscais**. 5 ed.. Coimbra: Almedina, 2002.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *La protección del mínimo existencial em el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Madrid: McGraw-Hill, 1996.
- \_\_\_\_\_. e VIEIRA, José Roberto. Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 68, 1997.
- MARQUES, Márcio Severo. Os tributos no sistema constitucional brasileiro. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 72, p. 238-248.
- MARTÍN FERNÁNDEZ. Javier. *Regulación en Espana*. In MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier (coord). *El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- \_\_\_\_\_. FERREIRO LAPTZA, José Juan. SARTORIO ALBALAT, Susana e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular)*, Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Madrid: MacGraw-Hill, 1999.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e C.E.E.U., 1999 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 14).

- \_\_\_\_\_. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Bushatsky, v. 3, 1977.
- MELO, Jose Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- \_\_\_\_\_. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Princípio da eficiência em matéria tributária. In: **Pesquisas Tributárias – Nova série – 12**, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 136-156, 2006.
- \_\_\_\_\_. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Resenha Tributária e C.E.E.U., 1993 (Caderno de Pesquisas Tributárias, 18).
- MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Por uma visão jusfundamental do tributo. In PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 363-430, 2006.
- MENDONÇA, Rosane. BARROS, Ricardo Paes e HENRIQUE, Ricardo e. **A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2001 (Texto para discussão, 800).
- MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. **Revista interesse público**, n. 7, São Paulo, jul/set., 2000.
- MOLINA, Pedro Herrera. *Derecho Comparado: Especial Análisis del Caso Alemán*. In: FERNÁNDEZ, Javier Martín (coord.). **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Fundamento y Configuración Del Mínimo Personal y Familiar*. In FERNANDÉZ, Javier Martín (coord.). **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado**. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Exenciones tributarias y libertades económicas*. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord). **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. Malheiros: São Paulo, 2005.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, vol. 1, 1993.
- MOREIRA, Egon Bockmann. Processo Administrativo e Princípio da Eficiência. SUNDFELD, Carlos Ari e MUÑOZ, Guillermo Andrés (org.). **As leis de Processo Administrativo – Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98**. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MOREIRA, Vital. CANOTILHO, J.J. Gomes. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra, 1991.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- \_\_\_\_\_. *El principio de la capacidad contributiva*. In AMATUCCI, Andrea (coord.). *Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes*. Tomo primeiro. Bogotá-Colômbia: Temis, 2001.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – o Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.
- \_\_\_\_\_. **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**. São Paulo: Dialética, 1998.
- MOTA, Myriam Becho e BRAICK, Patrícia Ramos, **História das cavernas ao Terceiro Milênio**. São Paulo : Moderna, 1998.
- NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal – Por um Estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.
- \_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Direito Fiscal**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006.
- NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- NEVES, Luís Fernando de Souza. **Cofins – contribuição social sobre o faturamento**, São Paulo: Max Limonad, 1997.
- NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Capacidade Contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 221 – 233 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14).
- \_\_\_\_\_. Princípios Constitucionais Tributários. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário e meio ambiente**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Constitucionais Tributários. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Princípios Constitucionais Tributários. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, p. 125-154, abr./jun. 1978.
- PAOLA, Leonardo Sperb. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- PAREJO ALFONSO, Luciano. *Eficacia y Administración – Tres Estudios*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Publica, 1995.
- PEREZ DE AYALA, Pelajo. **Temas de Derecho Financeiro**. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidade Complutense, 1990.
- PIOVESAN, Flávia. **A Desconstitucionalização dos direitos sociais na América Latina**. Curitiba: Gênese, 16(92), p. 213-223, agosto/2000.
- PIRSIG, Robert M. **Zen e a arte de manutenção de motocicletas – Uma investigação sobre valores**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984.

- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Campinas: Bookseller, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: RT, vol. II, 1967.
- PRUDENTE, Antônio de Souza. **Saque famélico e exclusão de ilicitude**. Disponível em: [www.iusnavigandi.com.br](http://www.iusnavigandi.com.br). Acesso em 20.05.2008.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.
- QUEROL, Francis. *De la 'Nouvelle Constitution Financiere' Française*. In Tôrres, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.
- \_\_\_\_\_. **Arbitrariedad Legal y Derecho Supralegal**. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1946.
- RODRIGUES, João Pedro Silva. Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental. **Revista de Direito e Gestão Fiscal**. Coimbra: Coimbra p. 5-36, 2002.
- RODRIGUES, Marilene Talarico. O imposto de renda e o peso da carga sobre educação.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Peixoto, Marcelo Magalhães (coords.). **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: MP Editora, 2006.
- RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. *El sistema tributario em la constitución (los limites constitucionales del poder tributario em la jurisprudencia del tribunal constitucional)*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 07 – 46.
- RODRÍGUEZ MARQUEZ, Jesús; FERREIRO LAPTZA, José Juan; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; e SARTORIO ALBALAT, Susana. **Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular)**, Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- ROLIM, João Dácio e ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), **Imposto de renda – Questões atuais e emergentes**. São Paulo: Dialética, 1995.
- ROSEMBUIJ, Túlio. **Fiscalidad Internacional**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro.
- CARVALHO, Paulo de Barros (pres.). **In Justiça Tributária: Direitos do fisco e**

**garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário.**

São Paulo: Max Limonad, 1998.

SANTOS, Juarez Cirino. **Teoria do crime.** São Paulo: Acadêmica, 1993.

SARLET, Ingo Wolfgang. Mínimo Existencial e Direito Privado: Apontamentos sobre algumas dimensões da possível eficácia dos direitos fundamentais sociais no âmbito das relações jurídico-privadas. In: SOUZA, Cláudio Pereira Neto e SARMENTO, Daniel (org.). **A Constitucionalização do Direito. Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas.** 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 321-354.

\_\_\_\_\_. Proibição de Retrocesso, Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. In: Paulo Bonavides, Francisco Gérson Marques de Lima e Faya Silveira Bedê (Org.). **Constituição e Democracia: estudos em homenagem ao Prof. J. J. Gomes Canotilho.** São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

SARTORIO ALBALAT, Susana; FERREIRO LAPTZA, José Juan; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier; e RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. **Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular),** Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiros e Tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHERKERKEWITZ, **Sistema Constitucional Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental – Extrafiscalidade e função promocional do direito.** Curitiba: Juruá, 2006.

SERRANO ANTÓN, Fernando. *Derecho Comparado: Panorâmica General.* In FERNANDEZ, Javier Martín (coord). **El Mínimo Personal y Familiar En El Impuesto Sobre la Renta De Las Personas Físicas: Analisis de la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, a luz de Derecho Comparado.** Madrid: Marcial Pons, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

- SILVA, Enio Moraes da. **Limites constitucionais tributários no direito norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2001.
- SILVA, Sergio Martins. **Regulamento do imposto de renda anotado – Decreto 3000, de 1999**. São Paulo: Dialética, 2000.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- SOARES, Luiz Eduardo. **Os dois corpos presentes e outros ensaios**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1993.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 21, p. 299-324, jul./set. 1972.
- \_\_\_\_\_. Parecer. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 53.
- \_\_\_\_\_. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- SOUSA, Ueren Domingues de. **Imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: [www.r2learning.com.br](http://www.r2learning.com.br). Acesso em 8.6.2008.
- SPOSATI, Aldaíza. **Renda mínima e Crise Mundial – saída ou agravamento?** São Paulo: Cortez, 1997.
- \_\_\_\_\_. Apogeu y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva. In: **Estudios Juridicos en homenaje al Profesor Federico de Castro**, vol. II. Madrid : Tecnos, p. 377-426, 1975.
- TARSITANO, Alberto. *El principio cosntitucional de capacidad contributiva*. In BELSUNCE, Horacio A. García (coord.). **Estudios de Derecho Constitucional Tributario – En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**, Buenos Aires: Depalma, 1994.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade Contributiva**, São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1989, p. 192 – 220 (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 14).
- \_\_\_\_\_. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo : Resenha Tributária e C. E. E. U., 1993, (Cadernos de Pesquisas Tributárias, 18).
- TEIXEIRA, Paulo Henrique. Zanluca, Júlio César. **Imposto de renda das empresas – Com ênfase em planejamento tributário**. Curitiba: editora desconhecida, 2005.



- TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *In* **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Editora Resenha Tributária, vol. 10, 1990.
- TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. *In* SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário - Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.
- \_\_\_\_\_. e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- \_\_\_\_\_. e LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**, 18 ed. Alemã (Tradução de: FURQUIM, Luiz Dória). Porto Alegre: Fabris, vol. 1, 2008.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação : imunidades e isonomia**. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1989. (Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol III)
- \_\_\_\_\_. O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, jul./set. 1989.
- \_\_\_\_\_. Direitos Humanos e Estatuto do Contribuinte. *In* CARVALHO, Paulo de Barros (coord). **Tratado de Derecho Tributario**, Lima: Palestra, 2003.
- \_\_\_\_\_. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: **Pesquisas Tributárias – Nova série – 12**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 69-82.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- \_\_\_\_\_. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 18., 1997, p. 97.
- TOSI, Loris. *Efectividad. Aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva*. *In* AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes**, Bogotá-Colômbia: Temis, 2001, Tomo Primeiro, p. 285-339.
- TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Renovar: Rio de Janeiro, 2006.

- UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- \_\_\_\_\_. Diretrizes da Corte Constitucional Italiana. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 38, 1986.
- VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Capacidade contributiva e taxa**. Curitiba: Dissertação (Mestrado em Direito do Estado), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.
- \_\_\_\_\_. Ensaio sobre a distinção entre taxa e preço público. **Ciência & Opinião – Revista do Núcleo de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas do UnicenP**, Curitiba: UnicenP, vol. 1, n. 2/4, p. 79-97, jul. 2003/dez.2004.
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. *El principio de Igualdad*. In AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de Derecho Tributario – El Derecho Tributario y sus fuentes**. Tomo primeiro. Bogotá-Colômbia: Temis, 2001.
- VAZ, Manuel Afonso. **Lei e reserva da lei: a causa da lei na constituição portuguesa de 1976**, Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1992.
- VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
- \_\_\_\_\_, A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, Porto Alegre, Síntese, n. 33, p. 53-64, 2000.
- \_\_\_\_\_. IPI e Extrafiscalidade, **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, p. 74-81, n. 91.
- \_\_\_\_\_. Princípio da legalidade, in **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**, in **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, n. 54, out./dez. 1990.
- \_\_\_\_\_. E, afinal, a Constituição cria tributos! In Tôrres, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.
- \_\_\_\_\_ e MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego **Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha**, **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 68, 1997.
- \_\_\_\_\_. Prefácio, in CASSULI, Célia Gascho, **O direito de crédito do contribuinte**, Jaraguá do Sul: Unerj e Instituto Cassuli, 2006, p. XXI-XXVI.

- \_\_\_\_\_. Fundamentos Republicano-democráticos da legalidade tributária: óbvios ululantes e não ululantes. In FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e direitos fundamentais (Propostas de efetividade)**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 181-217.
- \_\_\_\_\_. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A insólita opção estatal pelo “*viver perigosamente*”. In: PAULO DE BARROS CARVALHO (pres.), **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, São Paulo: Noeses, 2005, p. 329-330.
- VIEIRA, Padre Antonio. **Antologia dos Sermões**. Porto: Educação Nacional, 1939.
- VOGEL, Klaus. Harmonia decisória e problemática da qualificação nos acordos de bitributação. In SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.
- WALD, Arnoldo. **O novo direito de família**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1995.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- \_\_\_\_\_. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In SHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**, São Paulo: Dialética, 1998.